

# في المكاسب المالية

مقدمة في المبادئ  
والقواعد والمفاهيم والإجراءات

المؤلف  
د. عبد الحى مرعى  
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

الناشر

دار الرشاد للطباعة والنشر

٤٧ شارع سعد زغلول ت ٨١٧٣ ٩٠





# المحاسبة المالية

الجزء الأول

في الجرد والمقابلة والمقاييس والقواعد والإجراءات

تأليف  
دكتور عبد الحى مرعى  
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٨٢

جميع الحقوق محفوظة للمؤلف ولا يجوز طبع أو اخراج هذا الكتاب  
أو أى جزء منه بأى وسيلة من الوسائل أو على أى صورة من الصور إلا  
بتصريح كتابى موثق من المؤلف. ويتعرض المخالف لجميع الجزاءات  
القانونية .



# تقديم

أعد المحاسبة بصفة عامة أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تولدت عن الحاجة إلى بيانات ومعلومات تمكن الإنسان من التسلل مع ما يحيط به من ظروف ومتغيرات اقتصادية متحركة . وإن لم تكن المحاسبة في هذا الصدد أهم فروع المعرفة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة وتوصيل نتيجة القياس إلى من يهمه الأمر ، فهي ولا ريب من أهمها . وقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون فلم أعد المحاسبة هي د فن إمسالك الدفاتر ، الذي يقوم على العمليات المحاسبية البسيطة في ظل مبدأ د القيد المزدوج ، وإنما أصبحت فرعاً من فروع المعرفة الذي يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها ، وأهدافه المتعددة في خدمة الأغراض المختلفة بقياس البيانات والمعلومات الملائمة للعديد من القرارات الاقتصادية المتنوعة . والواقع أن النظام المحاسبي في العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لأم وأغلب البيانات الاقتصادية في أي وحدة اقتصادية .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقرب من خمسة قرون تفرعها إلى عدد من الفروع يعمل كل منها في مجال قياس وتوصيل البيانات والمعلومات المختصة لخدمة أغراض أو أهداف معينة . ويختص هذا الكتاب - وهو الجزء الأول من سلسلة تتكون من أربعة أجزاء في المحاسبة المالية - بتقديم السلسلة للقارئ . وتختص المحاسبة المالية بقياس البيانات والمعلومات المتعلقة بنتائج نشاط اقتصادي معين أو وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة بصورة إجمالية وتحديد المركز المالي لهذا النشاط أو هذه الوحدة في نهاية الفترة ، وتوصيل نتائج القياس إلى من يهمه الأمر . ويهدف هذا الكتاب إلى توضيح المفاهيم الأساسية ، وعرض المبادئ

العامة ، وشرح الاجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التي تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف .

هذا وقد توخينا في شأن اعداد هذا المؤلف معيارين أساسيين :

١ - بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدىء في المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الإلمام بكل الجوانب المبدئية للوضوع دون أسهاب حيثما لا يوجد المبرر ، وبحيث يمكن تغطية المحتويات في سنة دراسية كاملة .

٢ - قيام المنهج على المزج بين ما استقر عليه الرأي في الممارسة وما يدعو اليه الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة ، وذلك لبتاح للدارس حق التفكير والمقارنة وابداء الرأي وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه أفكاراً محددة بذاتها أو مبادئ أو اجراءات معينة بمفردها .  
وينقسم هذا المؤلف إلى ثلاثة أبواب يختص الاول بالدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثاني الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي في المشروعات التجارية ، ثم يتناول الثالث الجرد والتسويات الجردية بأسهاب يتلاءم مع هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

هذا ويتمثل المؤلف إلى الله العلي القدير أن يكون قد وفقه في اضافة جديد إلى المكتبة العربية بهذا المؤلف ، والله ولي التوفيق والسداد .

الإسكندرية في ٣٠ سبتمبر ١٩٨١ م

المؤلف



البَابُ الأول

في

الوظائف المبدئية للمحاسبة

والدورة المحاسبية





## مقدمة :

يتناول هذا الباب توضيح الإجراءات المحاسبية الرئيسية وترسيخ المفاهيم المحاسبية الأساسية . ويتكون الباب من خمسة فصول رئيسية يتناول الأول منها التعريف بالمحاسبة ووظائفها وأهدافها ، ويتناول الثاني قاعدة القيد المزدوج وتقسيم عمليات المشروع إلى عمليات تتعلق بنتائج الأعمال وأخرى تتعلق بالأصول والخصوم وذلك عن طريق معادلة الميزانية . فيتناول الفصل الثاني الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية ، ثم توضيح كيفية تأثير هذه المعادلة بالعمليات المختلفة التي يقوم بها المشروع بما فيها عمليات الإيرادات والمصروفات . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتفاصيل حسابات الأصول والخصوم وأقسامها ، ويعرض نموذجاً لقائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية ويبرز بعض استخداماتها ، ثم يلي بعد ذلك تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات ويعرض نموذجاً مبسطاً للحساب الختامي ، ثم ينتهي الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التي تفيد في تحليل أثر العمليات المختلفة على حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

أما الفصل الثالث فيتناول الإثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات . وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعادلة الميزانية ، كما أوضح فكرة المدين والدائن وعلاقتهما بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها ، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الإيرادات والمصروفات وبيان الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها ، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامي . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسي للنظام المحاسبي ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفاتر الاستاذ وقواعد الإثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج ، وتحليل أرصدة العمليات لاستبيان آثارها على

الحسابات المختلفة وقرصيد الحسابات في نهاية الفترة ، وعلاقة أرصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية إعداد ميزان المراجعة والترحيل لحسابات الأستاذ .  
وتناول الفصل أيضا أخطاء ميزان المراجعة وقيود الاقفال وانتهى بخلاصة مختصرة في ملخص الدورة المحاسبية .

ويتناول الفصل الرابع المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة في اختصار وتبسيط تمهيداً لمعالجتها تفصيلياً في الباب الثالث من هذا الكتاب .  
أما الفصل الخامس وهو خاتمة هذا الباب فيتناول الدورة المحاسبية في صورة متكاملة عن طريق الاستعانة بالأمثلة التوضيحية .



# الفصل الأول

في

التعريف بالمحاسبة ووظائفها وأهدافها

وعلاقتها ببعض فروع المعرفة

مقدمة :

لم يتفق الكتاب على تعريف موحد ومحدد للمحاسبة ولم يتحدد موقعها بعد بين العلوم والفنون بصفة شاملة . وسوف نتعرض في هذا الفصل للتعريف بالمحاسبة ووظائفها وفروعها وعلاقتها ببعض فروع المعرفة الأخرى ثم تنهى الفصل بعرض بسيط لبعض التعاريف والمفاهيم والمبادئ التي تفيد دراستنا التالية في الفصول اللاحقة .

## ١ - ماهية المحاسبة وفروعها ووظائفها :

تعد المحاسبة أهم فروع المعرفة التي تندرج تحت العلوم الإنسانية والتي تختص بتجميع وتوليد وتفسير البيانات والمعلومات الاقتصادية وتوفيرها في الوقت الملائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية . فالمحاسبة تهتم بتجميع البيانات والمعلومات عن الثروة وما ينتج عن استخدامها أو استغلالها من تدفقات للدخل لتوفير إمكانية الحكم على مدى كفاءة استخدام أو استغلال عناصر الثروة المختلفة وتوجيهها لفرص الاستغلال البديلة . ولا تقتصر مهمة المحاسبة على مجرد تجميع البيانات والمعلومات عن مواضيع القياس المحاسبي وإنما تقوم أيضاً بتوليد بيانات ومعلومات مستقاة من البيانات والمعلومات المجمعة تكون أكثر من الأخيرة ملاءمة لقرارات الاقتصادية المزمع اتخاذها . فعادة ما تكون البيانات والمعلومات التي يتم تجميعها تاريخية ، أي متعلقة بأحداث ووقائع ماضية ، أما البيانات والمعلومات التي يتم

تولدها فهي عادة ما تتعلق بالحاضر والمستقبل وبالتالي تكون أكثر مساهمة كأساس لاتخاذ القرارات التي تتعلق في العادة بالمستقبل . كما تقوم المحاسبة بتنسبيق البيانات والمعلومات المجمعة والتي تتولد منها في صورة منسقة تفيد الغرض الذي تستخدم فيه وبحيث تظهر العلاقات الهامة بين عناصر البيانات المتعددة . وعادة ما لا تهتم المحاسبة إلا بالبيانات والمعلومات ذات الصبغة الاقتصادية أو تلك التي تؤثر بطريق مباشر أو غير مباشر في عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية وخاصة منها ما يتعلق بتخصيص الموارد الاقتصادية لفرص الاستخدام البديلة ، والتمكين من متابعة كفاءة استخدام واستغلال هذه الكفاءة كقياس لفعالية الاستخدام والاستغلال وما لم تتوافر البيانات والمعلومات التي تنتجها المحاسبة في الوقت الملائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية فلا قيمة لها ولا داعي لانتاجها .

هذا ولم تكن المحاسبة في بداية ظهورها في القرن الخامس عشر الميلادي تعدو أن تكون نظاما مبسطا لتسجيل العمليات المالية التي تتم بين التجار في مدن إيطاليا القديمة طبقاً لقاعدة القيد المزدوج . ولم يبدأ التطور الحقيقي للمحاسبة إلا في أواخر القرن الثامن عشر حيث كان للثورة الصناعية وبداية ظهور المشروعات الكبيرة أثر كبير في هذا التطور فقد ظهرت الحاجة إلى توفير المزيد من المعلومات والبيانات الأكثر دقة وتفصيلاً مما أدى إلى توسيع نطاق المحاسبة وتعددت فروعها . فأصبحت المحاسبة المالية استمراراً لتسجيل العمليات المالية طبقاً لقاعدة المزدوج ، وظهرت محاسبة التكاليف في المشروعات الصناعية والتي تهتم بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف في هذه المشروعات لأغراض المساعدة في تحديد تكلفة ما تنتجه من منتجات .

وكمنتيجة للتقدم الفني السريع والكبير الرهيب لحجم المشروعات في العصر الحديث وقيام العديد من الحكومات بمزاولة النشاط الاقتصادي وانتشار التخطيط



الاقتصادى فى العديد من الدول وخاصة النامية منها زادت الحاجة إلى تطوير المحاسبة وتوسيع نطاق وظائفها وتعدد فروع نشاطها لتفى بحاجة العصر إلى بيانات ومعلومات اقتصادية . فظهرت المحاسبة الإدارية التى تهدف إلى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لاتخاذ قرارات معينة لمساعدة إدارة المشروعات فى أداء وظيفة التخطيط والرقابة بكفاءة وفعالية ، كما اتسع نطاق محاسبة التكاليف ليشمل توليد البيانات والمعلومات المتوقعة المستقبلية واتسع نطاق المحاسبة المالية ليشمل القياس الاقتصادى للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية المختلفة وقياس نتاج استغلالها وتقرير نتائج هذا القياس لمن يهمه الأمر . كما ظهرت المحاسبة القومية إبان الحرب العالمية الثانية لتوفير البيانات والمعلومات الاقتصادية عن الثروة القومية والدخل القومى لخدمة توجيه الموارد الاقتصادية بما يزيد من رفاهية المجتمع وتنسيق توفير احتياجات أفراد المتعددة .

هذا ويمكن القول عموماً أن المحاسبة فى العصر الحديث تقوم بكل فروعها علىوظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس ووظيفة الاتصال . ويختلف نطاق كل من هاتين الوظيفتين من فرع إلى آخر من فروع المحاسبة المتعددة إلا أنه يمكن القول أن الإطار النظرى العام من المفاهيم والمبادئ التى تحكم كل من الوظيفتين لا يختلف من فرع إلى آخر . وسوف نهم هنا بوظيفتى القياس والاتصال للمحاسبة المالية التى هى موضوع الدراسة فى هذه المرحلة المبدئية .

وللقيام أركان يجب أن تتوافر فى جميع الأحوال ، فلا بد أن يكون هناك موضوعاً للقياس ، وموضوع القياس فى المحاسبة المالية هو الموارد الاقتصادية التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينة ( يطلق عليها الوحدات المحاسبية ) وما يترتب على استخدامها واستغلالها من تدفقات سواء كانت مستخدمات فى الإنتاج ( تكاليف إنتاج ) أو ناتج استخدام أو استغلال ( قيمة إنتاج ) وباللغة المحاسبية

تقوم المحاسبة المالية بقياس قيمة الأصول (الموارد) المتاحة للوحدة المحاسبية (الوحدة الاقتصادية) وبنتيجة استخدام هذه الأصول في عمليات الوحدة الانتاجية من إيرادات (قيمة انتاج) ومصروفات (تكلفة استخدام) .

ولا يكتفى توفر موضوع القياس لإمكانية إجرائه بدلالة . فلا بد أيضاً من أن يتوفر القياس هدف يتم إجراء القياس من أجل تحقيقه ، هذا لأن الهدف يحدد أصول القياس وأساسه ومبادئه وأساليبه الملائمة لتحقيق الهدف من إجرائه . هذا ويهدف القياس المحاسبى فى المحاسبة المالية طبقاً للاعراف المحاسبية الأكثر شيوعاً فى التطبيق المحاسبى إلى قياس التكلفة التاريخية للأصول التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية فى لحظة زمنية معينة وقياس نتائج نشاط الوحدة من أرباح أو خسائر تعود على ملائمتها خلال فترة زمنية محددة . هذا إلا أن الفكر المحاسبى المعاصر قد أبرز العديد من أوجه القصور فى هذه الأهداف المحدودة من القياس المحاسبى وأوضح عدم ملائمة البيانات الناتجة للغرض من استخدامها فى اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وهى مواضيع محل دراسة متقدمة ولا يمكن التعرض لها فى هذه المرحلة المبدئية .

وتأسيساً على ذلك يمكن القول أن بقية أركان القياس المحاسبى فى المحاسبة المالية من أصول وأسس ومبادئ وأساليب وطرق ، والتى اكتسبت صفة القبول العام فى التطبيق العملى مشتقة من مبدأ التكلفة التاريخية والتسجيل الذى رينى للمعاملات الاقتصادية التى تقوم بها الوحدة المحاسبية ، وذلك كله فى صورة نقدية ( أى باستخدام النقود كوحدة قياس ) بافتراض ثبات القوة الشرائية للنقود .

وبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس . حيث لابد من توصيل البيانات والمعلومات التى تنتج عن القياس لمن يهمه أمر هذا القياس ، وبالتالى تدور

وظيفة الاتصال في المحاسبة المسالية حول التقارير والقوائم المحاسبية عموماً ، وبصفة خاصة الحسابات التي تعكس نتائج عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر والقوائم التي تعكس قيمة الموارد المتاحة للوحدة والتزاماتها قبل الغيير وحقوق الملكية فيها . وتفيد البيانات الناتجة العديد من الأطر في اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة المحاسبية . فهي تفيد المالك للتعرف على مدى كفاءة استغلال الإدارة وكفاءتها في تحقيق الربح ، كما تفيد العاملين والدائنين والجهات الحكومية المختلفة .

وبخلاصة القول أن وظائف المحاسبة المالية تتلخص في أنها تقوم بتسجيل وتجميع وتنسيق وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية لفرص الاستغلال البديلة وقياس نتائج هذا الاستغلال وتوفير البيانات والمعلومات الناتجة عن هذه العمليات لمن يهمه الأمر في صورة تقارير وقوائم عامة .

## ٢ - علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى :

لم تنشأ المحاسبة من فراغ ولا تعمل في فراغ ، فقد نشأت للوفاء بحاجة الإنسان إلى معلومات وبيانات اقتصادية وتعمل للوفاء بهذه الحاجة في إطار من الأسس والمبادئ الاقتصادية وبالتالي فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد ذات أواصر وثيقة رغم استقلال نشأتهما كفرعين من فروع المعرفة الانسانية .

ويقوم الاقتصاد على حل المشكلة الاقتصادية التي تتمثل في وجود موارد اقتصادية نادرة ومحدودة المقدار يمكن استغلالها في فرص استغلال عديدة وبديلة لإنتاج سلع وخدمات قادرة على الوفاء بحاجات الأفراد وإشباع رغباتهم غير المحدودة . ويقوم الاقتصاد على حل هذا المشكلة الصعبة بالتوفيق بين الإمكانيات المحدودة والحاجات والرغبات غير المحدودة في أفضل صورة ممكنة عن طريق تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة لفرص الاستغلال البديلة بحيث يترتب على هذا



التخصيص إشباع أكبر قدر من الحاجات والرغبات . ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة وفروعها في البند السابق يبرز لنا مقدار الإرتباط ودرجة الصلة بين المحاسبة والإقتصاد . فواضيع القياس المحاسبي هي الموارد الإقتصادية وما يترتب على استخدامها من إنتاج ، وأهداف القياس المحاسبي هي توفير معلومات وبيانات إقتصادية المساعدة في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد وقياس كفاءة استغلالها في الفرص التي خصصت لها . ومن هذا المنطلق يرى الفكر المحاسبي المعاصر أن أصول ومبادئ وأسس ومعايير القياس المحاسبي لابد أن تكون متسقة مع الأصول والمبادئ الإقتصادية .

هذا وتعد وظيفة التخطيط والرقابة أهم وظائف الإدارة الحديثة ويمكن تلخيص خطوات هاتين الوظيفتين في صورة مبسطة في : تحديد الهدف المرغوب تحقيقه ، توفير الموارد اللازمة لتحقيق الهدف ، شحذ الهمم ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد من أجل تحقيق الهدف ، متابعة الأداء وتقييمه في ضوء الخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف . وفي كل مرحلة من هذه المراحل تواجه الإدارة بالعديد من البدائل الواجبة الدراسة والتقييم لاختيار الأفضل من بينهما . وكل قرار يتم اتخاذه في هذا الصدد يكون عرضة للصواب والخطأ على حسب مدى دقة وملاءمة البيانات المتاحة لاتخاذه . ولا شك في أن أهم مصدر للبيانات في هذا الصدد هو النظام المحاسبي للوحدة أو المشروع حيث يتيح للإدارة في هذا الشأن من البيانات والمعلومات ما يمكنها من أداء وظائفها بكفاءة وفعالية . ومن هنا تبرز لنا أواصر الصلة الوثيقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال .

والمحاسبة أيضاً علاقة وثيقة بكثير من العلوم الأخرى بخلاف ما تقدم . فعلاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والإحصائية واضحة وصريحة ، وخاصة في بعض فروع المحاسبة الأكثر حداثة مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف . وتقوم

المحاسبة عموماً على مبدأ القيد المزدوج الذي هو في حقيقة الأمر مشتق من المقسومية الرياضية ، كما تستفيد المحاسبة من العلوم الإحصائية والرياضية بتطبيق العديد من أساليبها بصدد جداوله ونسبته وتلخيص وتوليد البيانات المحاسبية ، وتصميم النماذج الرياضية والإحصائية لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها .

هذا كما يتجسد الفكر المحاسبي المعاصر لبحث أواصر الصلة المحاسبة وبين العلوم البيئية عموماً والعلوم السلوكية بصفة خاصة وسوف يتضح ذلك للدارس في دراساته المتقدمة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ،

ولقد كان للعلوم القانونية أثراً كبيراً في إرساء العديد من القواعد والاعراف المحاسبية السائدة . والحقيقة أن العلاقة بين القانون والمحاسبة ذات اتجاهين : فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية وخاصة في المحاسبة المالية ، وتختلف الآثار القانونية في هذا الصدد من دولة إلى أخرى . ومن جهة أخرى تعد البيانات المحاسبية من قرائن الإثبات القانونية الهامة ، كما تعد البيانات المحاسبية من أهم العوامل التي تمكن من تطبيق التشريع الضريبي في الدول المختلفة .

ولا شك في أن ما تقدم يوضح أن المحاسبة تقع في دائرة العلوم الاجتماعية أو الإنسانية Social Sciences وإن كان يمكن القول أن لها بعض الروابط ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences . فالعلوم الاجتماعية أو الإنسانية تهتم بدراسة الإنسان وسلوكه واحتياجاته وكيفية الوفاء بهذه الاحتياجات وتنظيمها كما تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الإنسانية وعلاقاتها ببعضها البعض وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما إلى ذلك . ولا شك في أن المحاسبة تهتم بدراسة الإنسان كمتخذ قرار اقتصادي بالتعرف على احتياجاته من بيانات ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها . أما العلوم الطبيعية فهي تهتم بدراسة

ظواهر الطبيعة وتقنياتها والبحث في كيفية التحكم فيها بمعرفة الإنسان . وتستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين في شأن التطبيق المحاسبي ولكنها لا تعد قطعاً من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلاً أن قاعدة التبادل الكيميائية في العلوم الطبيعية Chemical Equilibrium تعتبر أساس منطقي لقاعدة التوازن الرياضي Mathematical Equality ، والتي هي في واقع الأمر أساس لقاعدة التوازن المحاسبي Accounting Equation ، كما سوف يتضح فيما بعد .

### ٣ - بعض المصطلحات والقواعد المحاسبية :

نستعرض في هذا البند تعريفات مبسطة لبعض المصطلحات والمفاهيم والقواعد المحاسبية التي نخدم دراستنا اللاحقة .

**الوحدة المحاسبية :** الوحدة المحاسبية هي مشروع أو منشأة تجارية أو صناعية أو خدمية مملوكة لفرد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد أو مملوكة للدولة يفترض أن لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكيها أو ملاكها وتمثل مركز اهتمام النظام المحاسبي . وإذا كانت الوحدة مملوكة لفرد فيطلق عليها مشروع أو منشأة فردية ، وإذا كانت مملوكة لعدد محدود من الأفراد فيطلق عليها شركة أشخاص ، وإذا كانت مملوكة لعدد كبير من الأفراد فيطلق عليها شركة مساهمة ، وإذا كانت مملوكة للدولة فيطلق عليها مشروع أو هيئة أو جهة حكومية .

**الفترة المحاسبية :** يتم إعداد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية وتلخيصها في صورة حسابات وتقارير محاسبية عن فترة زمنية معينة يطلق عليها الفترة المحاسبية والتي عادة ما تكون سنة ميلادية كاملة بصرف النظر عن تاريخ بدايتها ، كما يتم إعداد القوائم المحاسبية في نهاية تلك الفترة .

**الأصول :** هي كل ما يقع في حيازة الوحدة المحاسبية ويكون لها عليه حق



الاستخدام والتصرف من موارد اقتصادية أو أدوات مالية. وهي بالتالى تتكون من أصول عيئة ملموسة وأصول غير ملموسة وأصول حقيقية وأدوات مالية . ومن أمثله الأصول العيئة الملموسة الاراضى والمباني والآلات والأثاث والمعدات والسيارات والبضاعة والنقدية ، ومن أمثله الأصول غير الملموسة حقوق الإختراع وشهرة المحل وحسابات الزعم الشخصية ، ومن أمثله الأصول الحقيقية الاراضى والمباني والآلات والمعدات والأثاث والسيارات والبضاعة ، ومن أمثله الأصول المالية النقدية والذمم . هذا وتنقسم الأصول من وجهة النظر المحاسبية إلى أصول طويلة الأجل أو أصول ثابتة وأصول قصيرة الأجل أو أصول متداولة . وتتكون الأصول الثابتة من جميع الأصول التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية لأغراض إستخدامها بعينها لأكثر من فترة محاسبية كالأراضى والمباني والآلات والمعدات والسيارات ... الخ . أما الأصول المتداولة فهى تلك الأصول النقدية أو التى يمكن تحويلها إلى نقدية خلال فترة محاسبية واحدة أو خلال دورة عمليات كاملة .

الخصوم: هى حقوق الغير بما فيهم الملاك فى الوحدة المحاسبية التى يفترض أن لها شخصية معنوية مستقلة . وتنقسم الخصوم إلى قسمين الأول يمثل حقوق الملاك ويطلق عليها حقوق الملكية والثانى يمثل حقوق غير الملاك ويطلق عليها الالتزامات . وتمثل حقوق الملكية مساهمة الملاك فى رأس المال وما تجمع لهم من أرباح أتيحت لاستخدام الوحدة المحاسبية . أما الالتزامات فتتمثل ما أتاحه غير الملاك للوحدة المحاسبية من موارد لاستخدامها وتلتزم الوحدة بسداد القيمة مستقبلا .

الميزانية العمومية - قائمة المركز المالى : الميزانية العمومية هى كشف أو قائمة تظهر أصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها

ومقدارها ، في تاريخ معين . ويطلق عليها والميزانية ، لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازيين من ناحية ، كما يطلق عليها وعمومية ، من ناحية أخرى ، لأنها تتضمن الآثاد العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل إليه الوضع في تاريخ معين ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للوحدة المحاسبية وقدرتها على الاستمرار في نشاطها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet أو قائمة المركز المالي Statement of Financial position من أهم التقارير التي تنتجها المحاسبة المالية .

**الإيرادات :** يزاول المشروع نشاطه بإنتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التي ينتجها أو يتجر فيها أو من الخدمات التي يؤديها المصدر الرئيسي للإيرادات التي يحصل عليها من مزاولته نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة أن الإيرادات تتمثل في مقدار الزيادة أو الإضافة التي تطرأ على أصول المشروع نتيجة مزاولته العمليات الإنتاجية أو التجارية وسواء كانت هذه الزيادة في شكل أصول غير نقدية ، كالمخزون مثلاً أو في شكل أصول نقدية ، وبشرط أن لا يقابلها زيادة في رأس المال أو في التزامات المشروع للغير . ويتم قياس الإيرادات بالقيمة المالية للأصول التي تراكم لدى المشروع أو الحقوق التي تنشأ لا قبل الغير مقابل تبادل ما ينتجه من سلع وخدمات .

**التكلفة :** التكلفة تتمثل فيما يتكبده المشروع من نفقات وخصحيات في سبيل الحصول على سلع وخدمات ، سواء كان ذلك لأغراض استخدامها في العملية الإنتاجية أو لأغراض إعادة بيعها .

**المصروفات :** هي التكاليف التي تسيقذ في سبيل الحصول على الإيرادات ،

الربح : هو ناتج مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الإيرادات .

الحساب الختامي : هو قائمة توضح بنود الإيرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها وناتج مقابلتها من أرباح أو خسائر ، وهي تظهر النتائج الإجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة هي في العادة الفترة المحاسبية . وتكون نتيجة المقابلة أرباح إذا كانت الإيرادات تزيد عن المصروفات ، وتكون النتيجة خسائر إذا حدث العكس ، ويمكن ان ينقسم الحساب الختامي إلى عدد من الحسابات يظهر كل منها نتيجة أعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سورد شرحه فيما بعد .

وتقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تساعد في تحديد إطارها وتسهيل في أداء وظائفها وتبسيط من إجراءاتها تعرفها بتبسيط واختصار كما يلي :

#### أ - افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية تعد مستقلة عن أصحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية . ومن ثم فإن الوحدة المحاسبية تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث يغطي الأنشطة التي تقوم الوحدة بمزاولةها ويعكس العمليات التي تكون بنفسها طرفاً فيها ، وذلك دون نظر الأنشطة العامة بأصحاب المصلحة فيها .

#### ب - افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسب أن الوحدة المحاسبية مستمرة في عملياتها في المستقبل ، ما لم يتم الدليل على عكس ذلك ويعتبر هذا الافتراض أساساً لتقرير أسس وقواعد القياس



والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالاصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبي مثلاً عند قياس المركز المالى للمشروع على أن يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية الاصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها المتبادلة فى السوق فى تاريخ إعداد القائمة وذلك زعماً بأن المشروع لا تهتمه القيم التبادلية لهذه الاصول ما دام مستمراً فى المستقبل ومن ثم ان يقوم ببيعها فى الحال .

### ج - افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود :

تقوم المحاسبة المالية تقليدياً ، وما زالت فى أغلب الأحوال ، على افتراض أن وحدة القياس المحاسبي - وهى النقود - ثابتة القيمة على مر الزمن . أو أن للتقلبات التى تطرأ على قيمتها تعتبر من الضالة فى معظم الاحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبي لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الاساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة أصول مشتراة منذ عشر سنوات مثلاً على تكلفة أصول تم شراؤها اليوم ليحصل على رقم يزعم أنه متجانس فى وحدات قياسه تأسيساً على هذا الافتراض . وقد أصبح افتراض ثبات قيمة النقود مشار به جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية وما زال . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت فى انخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول أن التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد أصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود ( المستوى العام للأسعار ) من الأمور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضى ضرورة إسقاط هذا الافتراض .

وما زالت الممارسة العملية فى المحاسبة تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخياً ، والى لا ترقى فى الواقع إلى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت ، بمرور الزمن ، بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبي . والواقع أن تملك المحاسبين هذه المعتقدات ، مثلها فى

ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع أساساً إلى أنها تسهل من وظيفة المحاسب ، وتمكنه من الهرب من ( عبء ) التغيير والملاءمة مع الاحتياجات العصرية إلى بيانات تتناسب مع اتخاذ القرارات المختلفة وسوف نستعرض هذه المعتقدات باختصار ، حيث سوف نضطر للإلتزام بها مسaire للعرف في هذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، ناركين موضوع تأسيسها عليها والخروج عليها للمراحل المتقدمة .

أ - قاعدة التكلفة التاريخية : يلتزم القياس المحاسبى لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقليدياً بقاعدة التكلفة التاريخية . هذا يعنى أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات فى القيمة الإقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، وفى عناصر المصروفات والإيرادات ، فإنها تظهر فى السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوماً بتكلفتها الأصلية تاريخياً . فإذا اشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠.٠٠٠ جنيه مثلاً فى بداية السنة وأصبحت قيمه هذه الآلة فى نهاية السنة ١٥.٠٠٠ جنيه فإنها تظل تظهر فى السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهى ١٠.٠٠٠ جنيه وتستنفذ خدماتها على هذا الأساس . ورغم تعرض هذه القاعدة إلى النقد الشديد حيث تمثل حجر عثرة فى سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للبيانات المحاسبية ، إلا أنها ما زالت تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى فى مجال المحاسبة المالية .

وتختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التى تمثل وحدة القياس الأساسية فى المحاسبة المالية . ولا يعنى تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود بإسقاط افتراض ثباتها خروجاً على قاعدة التكلفة التاريخية . وإنما يعنى قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . أما الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى ولو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة .

ب - قاعدة تحقق الإيرادات محاسبياً : تدعى الحاجة إلى بيانات محاسبية للتوقف على نتائج نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية إلى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فترة من الفترات المحاسبية السابق تعريفها رغم افتراض استمرار عمليات المشروع . وتمثل الإيرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق . وامتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها أدى إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدور تحديد الإيرادات التى يمكن اعتبارها خاصة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الأخرى . وهذه القاعدة العامة التى جرى العرف المحاسبى على استخدامها هى تحقق الإيرادات محاسبياً عند اتمام عملية بيع السلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر من كون عملية البيع تمت نقداً أو بالأجل . وترتبط هذا القاعدة بقاعدة التكلفة التاريخية لإرباطاً وثيقاً كما سوف يتضح فيما بعد .

ج - قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات : تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتى تتحقق محاسبياً طبقاً للقاعدة السابقة ، بالمصروفات التى تم انفاقها أو التكاليف التى تم استنفادها فى سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وهذا يستدعى ضرورة تتبع العلاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات . فما دامت المصروفات والتكاليف المستفدة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبياً لفترة محاسبية معينة فيجب أن تتحمل هذه الفترة بتلك المصروفات والتكاليف ، وهو ما يطلق عليه قاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات . وسوف نتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد .



د - قاعدة التحفظ: أو الحيلة والحذر: ترتبط هذه القاعدة ارتباطاً وثيقاً بالقواعد السابقة كما أنها تبرر على أساس افتراض استمرار الوحدة المحاسبية وضرورة إظهار نتائج عملياتها على فترات متقاربة. فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار حتى نهاية هذه العمليات، بما يؤدي إلى أن القياس الفترى لهذه النتائج يكون في أفضل صورة تقريباً. وتتضمن قاعدة التحفظ مراعاة الحيلة والحذر عند القياس الفترى لنتائج المشروع وتعني أن يأخذ في الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد كل الأرباح المحتملة والتي لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج. ويوجه لهذه القاعدة الكثير من النقد على اعتبار أنها تفتقر للأساس العلمي مثلها في ذلك مثل قاعدة التكلفة التاريخية،

#### - خلاصة:

نعرضنا في هذا الفصل إلى تعريف بعد المصطلحات المحاسبية الهامة، ثم أوضحنا الافتراضات التي تقوم المحاسبة المالية عليها، وانتقلنا إلى المعايير والمنطلقات التي يجب على المحاسب الاسترشاد بها إذا كان للمحاسبة أن تؤدي وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الأكمل. ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبي التقليدي في المحاسبة المالية، وجدنا أنه من الضروري استعراض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة معتقدات عرفية. وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيما تاركين هذا الموضوع لدراسات مقدمة، وتجنر الإشارة هنا إلى أن ما أطلقنا عليه الافتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفية شأنها شأن القواعد الأخرى.

## .. الفصل الثاني

في

### المعادلة المحاسبية الرئيسية

١ - مقدمة :

سبق أن ذكرنا أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية يطلق عليها الأصول ، وأن الالتزامات والحقوق في هذه الموارد يطلق عليها الخصوم . وحيث أننا افترضنا أن الوحدة المحاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها فهذا يعني أن الأصول المتاحة لها لاستخدامها والتي تعد فرضاً مملوكة لها يقابلها التزام الوحدة قبل من أتاح لها هذه الأصول بقيمتها . وبالتالي فإن الأصول تتساوى دائماً مع الخصوم . وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك في صورة معادلة كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}$$

وذلك لاية وحدة محاسبية . ويطلق على هذه المعادلة معادلة الميزانية ، أي معادلة الميزانية العمومية والتي سبق تعريفها بأنها قائمة تظهر أصول الوحدة المحاسبية ومكوناتها ومقدارها وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين.

وقد سبق أن أوضحنا أيضاً أن الأصول والتي تمثل الأشياء ذات القيمة التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، يمكن أن تكون في صورة موارد طويلة الأجل كالأراضي والمباني والآلات والمعدات ويطلق عليها الأصول الثابتة ، كما يمكن أن تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة قصيرة كخزونات البضاعة ، والحقوق المالية للوحدة قبل النعم والنقدية السائلة في خزائن الوحدة

وفي أرصدها في البنوك ، ويطلق عليها الأصول المتداولة ، كما أن الخصوم تتكون من قسمين إحداهما يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة للغير ، ويطلق على الأول حقوق الملكية ويطلق على الثاني الالتزامات . وبالتالي يمكن وضع معادلة الميزانية في الصورة التالية :

$$\text{الأصول} = \text{حقوق الملكية} + \text{الالتزامات}$$

ولا بد أن تتحقق صحة المعادلة بصفة دائمة ، ذلك لأن كل من الجانبين يعكس في واقع الأمر وجهة نظر مختلفة لنفس الشيء . فالأصول ماهي إلا قائمة بمقدار الأشياء التي تمتلكها الوحدة المحاسبية ، كما أن الخصوم تظهر لنا كيف أتيج للوحدة إمكانية تمويل الحصول على هذه الأصول سواء عن طريق الملاك أو عن طريق الافتراض ، ومقدار مساهمة كل من المجموعتين في توفير الموارد اللازمة للحصول على هذه الأصول . ومن ثم فإذا عرفنا مقدار الأصول ومقدار التزامات الوحدة لغير الملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتي :

$$\text{الأصول} - \text{الالتزامات} = \text{حقوق الملكية}$$

ورغم أن ممتلكات المشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية إلى أخرى ، كما أن الخصوم قد تتغير أيضاً فإن تعادل هذه المعادلة لا بد وأن يتحقق في كل الأحوال . هذا وسوف نتولى توضيح ذلك في هذا الفصل .

## ٢ - تكوين المشروع والحصول على الأصول :

عندما يتكون المشروع الذي يعتبر وحدة محاسبية فإنه لا بد وأن يبدأ عملياته بالحصول على رأس المال الذي يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه . وقد يكون المشروع ملكاً لفرد واحد أو لعدد محدود من الأفراد أو لعدد كبير جداً من الأفراد ، ورغم ذلك فالإجراءات المحاسبية الأساسية لا تختلف كثيراً في كل من هذه الأحوال . ويحصل المشروع على رأس المال غالباً في صورة نقدية . ويصبح



النقدية هي أصول المشروع ويصبح رأس المال الذي هو أحد بنود حقوق الملكية هو خصوم المشروع في تلك اللحظة ، ولا بد من تساويهما .

فإذا تكونت منشأة التجارة الحديثة مثلاً في أول يناير ١٩٨٠ برأس مال قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه تم سداؤه في نفس اليوم ( أى قام المالك أو الملاك بدفعة للمنشأة التي قد تحتفظ به في خزائنها أو تودعه في حساب لها باسمها في البنك ) فان معادلة الميزانية تصبح كالآتي :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

( ١٠٠.٠٠٠ جنيه نقدية ) = ( ١٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال ) + ( صفر )

ويلاحظ أن رأس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر في الالتزامات ، كما أن النقدية تعد من أصول المنشأة أو المشروع ( الوحدة المحاسبية ) من وجهة نظرها . ويلاحظ أيضاً أن مصدر الحصول على الأصول في هذه الحالة هو مساهمة المالك أو الملاك .

ولنفرض أنه في اليوم التالي قامت المنشأة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد ( لاحظ أن المنشأة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وإنما يقوم بمزاولة هذه العمليات باسمها المسئول أو المسئولين عن إدارتها في تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٣٥.٠٠٠ جنيه . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول = حقوق الملكية + الالتزامات

( ١٣٥.٠٠٠ جنيه نقدية ) = ( ١٠٠.٠٠٠ جنيه رأس المال

+ ( ٣٥.٠٠٠ قرض من البنك )

ويلاحظ أن مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهي من أصول المنشأة ،

كما أن المنشأة أصبحت مدينة للبنك بما أدى إلى زيادة التزاماتها . وقد زاد جانبي معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالي فهي مازالت في حالة توازن .  
ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بالحصول على الأصول التالية مقسابل مداد قيمتها نقدا .

شراء مبنى لمزاولة أعمالها	٢٠.٠٠٠ جنيه
شراء أثاث وتركيبات لتجهيز المبنى	٣٠.٠٠٠ جنيه
شراء سيارات نقل	٢٥.٠٠٠ جنيه
المجموع	<u>٧٥.٠٠٠ جنيه</u>

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبي معادلة الميزانية ، وإنما يقتصر أثرها على تغيير تشكيلة الأصول المملوكة للمنشأة بإحلال هذه الأصول الجديدة محل النقدية التي نقصت بنفس المقدار مدادا لثن الأصول . وتصبح معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الأصول		= حقوق الملكية +		الالتزامات	
جنيه	مباني	جنيه	رأس المال	جنيه	قرض البنك
٢٠.٠٠٠					
٣٠.٠٠٠	أثاث وتركيبات				
٢٥.٠٠٠	سيارات نقل				
٥٩.٠٠٠	نقدية	١٠٠.٠٠٠		٣٥.٠٠٠	
<u>١٣٥.٠٠٠</u>		<u>١٠٠.٠٠٠</u>	<u>+</u>	<u>٣٥.٠٠٠</u>	

فقد خصمت قيمة الأصول المشتراة ومجموعها ٧٥.٠٠٠ جنيه من النقدية التي كانت متوفرة من رأس المال والقرض وهي ١٣٥.٠٠٠ جنيه ليعتد في النقدية

٥٩.٠٠٠ جنيه

ولنفرض أن المنشأة قامت بعد ذلك بشراء أثاث وتركيبات إضافية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقدا وإنما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الأثر على معادلة الميزانية ؟

لاشك أن أصول المنشأة من الأثاث والتركيبات سوف تزداد بهذا المقدار ؛ كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضا . وتكون معادلة الميزانية في هذه الحالة كالآتي :

الالتزامات		= حقوق الملكية +		الأصول	
	جنيه		جنيه		جنيه
				بياني	٢٠٠٠٠
				أثاث وتركيبات	٥٥٠٠٠
قرض البنك	٣٥٠٠٠			سيارات نقل	٢٥٠٥٠
دائنون	٢٥٠٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠٠	نقدية	٥٩٠٥٠
	<u>٦٠٠٠٠</u>		<u>١٠٠٠٠٠</u>		<u>١٦٠٠٠٠</u>

ويلاحظ أن كل بنود الأصول مازالت كما كانت عليه في الوضع السابق فيما هذا الأثاث والتركيبات الذي زادت قيمته بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه ، وقد زادت التزامات المنشأة بمقدار ٢٥٠٠٠ جنيه أيضا تمثل مديونياتها قبل بائع الأثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح « دائنون » .

وتكفي الأمثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الأصول يتم إما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير ، ومن ثم يصبح من الضروري توازن أو تساوى الأصول في مجموعها وباختلاف أنواعها مع الخصوم في مجموعها وسواء كانت تتمثل في حقوق ملكية أو في التزامات .

ولا تخرج معادلة الميزانية في هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صورة



الميزانية العمومية التي تظهر أصول وخصوم المشروع في تاريخ معين . فلو رغبنا في تصوير ميزانية مذكاة للتجارة الحديثة بعد العملية الأخيرة وافترض أنها تمت في ١٩٨٠/١/٧ فتكون الميزانية بالشكل الآتي :

مذكاة التجارة الحديثة

الاصول	الميزانية العمومية في ١٩٨٠/١/٧	الخصوم
جنيه	جنيه	حقوق الملكية
مباقي	٢٠٠.٠٠٠	رأس المال
أثاث وتركيبات	٥٥٠.٠٠٠	الالتزامات
سيارات نقل	٢٥٠.٠٠٠	قرض البنك
نقدية	٥٩٠.٠٠٠	دائنون
	١٦٠٠.٠٠٠	١٦٠٠.٠٠

### ٣ - عمليات الإيرادات والمصروفات :

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة في الحصول على الأصول عن طريق الحصول على رأس المال أو عقد الالتزامات للغير . فالمشروع يتكون في العادة لاستخدام الأصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لإنتاج السلع وأداء الخدمات التي تمكنه من زيادة هذه الأصول عن طريق تحقيق الأرباح . فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول أخرى ينتظر أن تزيد في قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الأصول الوارد من العملاء نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن أطلقنا عليه إيرادات المشروع . فإذا كانت الإيرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التي حصل عليها العملاء من المشروع فإن الزيادة تمثل أرباح المشروع وتؤدي إلى زيادة أصوله بنفس المقدار . أما إذا حدث العكس وكانت الإيرادات تقل عن هذه التكلفة التي أصبحت في حكم المصروفات فإن الفرق يمثل خسائره

المشروع ويؤدي إلى نقص أصوله بنفس المقدار ، وتمثل الأرباح والخسائر أحد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية . فتؤدي الأرباح إلى زيادة حقوق الملكية كما تؤدي الخسائر إلى انتقاصها .

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات أعمالها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لأغراض إعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الأول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثاني المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية . وسنقتصر في المعالجة المحاسبية في هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية . ولنفرض أن منشأة التجارة الحديثة تقوم بأداء خدمات صيانة الأجهزة الكهربائية بالإضافة إلى الاتجار فيها . وأنها قامت بأداء خدمات أعمالها بلغت قيمتها ١١٥٠٠ جنيه سددتها العملاء نقداً ، لاشك في أن هذا المبلغ سوف يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضاً . ومع مراعاة أن هذا المبلغ يمثل إيرادات للمنشأة والذي لاشك سوف يقابله مصروفات لم تقوم بتحديد لها بعد ، فإن معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطي عمليات الإيرادات والمصروفات ، ويطلق عليها في هذه الحالة المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة كما سوف يتضح فيما بعد . وهي في هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

$$\text{الأصول} + \text{المصروفات} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات}$$

غير أنه لما كانت الإيرادات مخصوماً منها المصروفات تمثل الأرباح أو الخسائر والتي تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فإن المعادلة السابقة يمكن إعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{الإيرادات} - \text{المصروفات}$$

$$= \text{حقوق الملكية} + \text{الالتزامات}$$

حيث تشتمل حقوق الملكية في هذه الحالة على رأس المال والفرق بين الإيرادات والمصروفات . وعلى هذا الأساس يمكن اظهار العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بمنشأة التجارة الحديثة على الوجه التالي :

$$\frac{\text{الاصول}}{\text{جنيه}} = \frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{جنيه}} + \frac{\text{الالتزامات}}{\text{جنيه}}$$

٢٠.٠٠٠ مبانى

٥٥.٠٠٠ أثاث ومركبات ١٠٠.٠٠٠ رأس المال

٢٥.٥٠٠ سيارات نقل ١١.٥٠٠ أرباح محتجزة ٣٥.٠٠٠ قرض البنك

٧١.٠٠٠ نقدية (خدمات مبيعة) ٢٥.٠٠٠ دائنون

$$\frac{171.000}{\text{جنيه}} = \frac{111.000}{\text{جنيه}} + \frac{60.000}{\text{جنيه}}$$

ويلاحظ أن الزيادة في حقوق الملكية ظهرت في بند مستقل أطلقنا عليه

« الأرباح المحتجزة » ، وهو الإصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، والتي لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الميزانية ، والواقع أن الأرباح المحتجزة في هذا المثال تمثل قيمة الإيرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتي لم تقابلها مصروفات بعد .

وانفترض الآن أن المنشأة أدت خدمات أخرى لعملائها قيمتها ٩.٥٠٠ جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية؟ لاشك في أن قيمة الخدمات تمثل إيرادات وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهي ديننا قبل العملاء للمنشأة وأحد من الأصول . وعلى هذا الأساس يكون أثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالآتي :



<u>حقوق الملكية</u>		<u>+ الالتزامات</u>	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٠.٠٠٠	مباني		
٥٥٠.٠٠٠	أثاث وتركيبات		
٢٥٥.٠٠٠	سيارات نقل	١٠٠.٠٠٠	رأس المال
٩٥.٠٠٠	مدينون	٢١٠.٠٠٠	أرباح محتجزة
٧١٠.٠٠٠	تقديية	٣٥٠.٠٠٠	قرض البنك
١٨١٠.٠٠٠		٢٥٠.٠٠٠	(خدمات عامة) دائنون
		٦٠.٠٠٠	
		١٢١٠.٠٠٠	

وانعمد الآن لفحص أثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق أن عرفنا الإيرادات بأنها تدفق الأصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة أداء الخدمات أو بيع السلع ، فإن المصروفات تمثل أيضا تدفق الأصول الخارج عن المشروع واللازم الحصول على الإيرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدي إلى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الأصول لأنها تمثل تدفق عكسي لتدفق الإيرادات .

ولنفرض مثلا أن منشأة التجارة الحديثة ، وهي في سبيل تأدية الخدمات السابقة الى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٣٢٠٠	جنيه	أتعاب عمال صيانة الأجهزة عن الخدمات المؤداة
٤٥٠٠	جنيه	قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الأجهزة
٧٧٠٠	جنيه	مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء

وقد قامت المنشأة بسداد هذه المصروفات نقدا .

ويترتب على ذلك أن النقدية ( وهي من الأصول ) سوف تنقص بمقدار

٧٧٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الأرباح المحتجزة سوف ينقص بنفس المقدار . و بمعنى آخر فإن الإيرادات الإجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء ( سواء نقداً أو بالأجل ) والبالغ مقدارها ٢١٠٠٠ جنيه يجب أن ينضم منها مبلغ ٧٧٠٠ جنيه التي تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الإيرادات ليصبح الفرق ١٣٣٠٠ جنيه ممثلاً للأرباح التي تؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة حقوق الملكية عما كانت عليه قبل عمليات الإيرادات والمصروفات . وكما أوضحنا أثر الإيرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سبق ، فإن أثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
٢٠٠٠ مبانى				
٥٥٠٠ أثاث و تراكيبات	١٠٠٠	رأس المال		
٢٥٠٠ سيارات نقل		٢١٠٠ خدمات مبيعة		
٩٠٠ مدينون		(١٧٠٠) تكلفة خدمات مبيعة	٢٥٠٠ قرض بنك	
٦٣٣٠٠ نقدية	١٣٣٠٠	أرباح محتجزة	٢٥٠٠ دائنون	
<u>١٧٣٣٠٠</u> مجموع الأصول	<u>١١٣٣٠٠</u>	<u>مجموع حقوق الملكية</u>	<u>٦٠٠٠</u> مجموع الالتزامات	

وبلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقداً . وليس من الضروري أن يتم سداد المصروفات نقداً حتى تصبح من قبيل تكلفة الحصول على الإيرادات فلو افترضنا في المثال السابق أنه بالإضافة إلى الاتعاب التي تم سدادها نقداً والبالغ قدرها ٣٢٠٠ جنيه يوجد أتعاب لعمال الصيانة ( أجور ) مستحقة لهم عن نفس الخدمات ولـسكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ

مقدارها ٢٣٠٠ جنيه ، فإن مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة إثبات التزام المنشأة بهذه المصروفات وإعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الإيرادات. ويكون أثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتي :

الأصول	=	حقوق الملكية	+	الالتزامات
جنيه		جنيه		جنيه
٢٠٠٠٠ مبانى				
٥٠٠٠ اثاث وتركيبات		١٠٠٠٠ رأس المال		
٢٥٥٠٠ سيارات نقل		٢١٠٠٠ خدمات مبيعة		٣٥٠٠٠ قرض البنك
٩٥٠٠ مدينون		(١٠٠٠٠) تكلفة خدمات مبيعة		٢٥٠٠٠ دائنون
٦٣٣٠٠ نقدية		١١٠٠٠ أرباح محتجزة		٢٣٠٠ أجور مستحقة
<u>١٧٣٣٠٠</u> مجموع الأصول	=	<u>١١١٠٠٠</u> مجموع حقوق الملكية	+	<u>٦٢٣٠٠٠</u> مجموع الالتزامات

وبلاحظ أن بنود الأصول لم تتغير ، بينما إنخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٣٠٠٠ جنيه وزادت الالتزامات بنفس المقدار .

٤ - العمليات التى تؤثر فى الأصول والخصوم دون حقوق الملكية :  
قد تقوم المنشأة بإجراء عمليات تؤثر فى بنود الأصول أو بنود الخصوم أو كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها . ومن أمثلة هذه العمليات سداد الالتزامات أو تحصيل المدينون . أو بيع الأصول أو شرائها نقداً أو على الحساب . وقد سبق أن أوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الأصول بالشراء النقدي أو الآجل ( على الحساب ) ،

ولنعرض أن منسأة التجارة الحديثة قررت فى ١/٢٢/١٩٨٠ سداد ١٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الاثاث ( الدائنون ) نقداً . ففى هذه الحالة نجد أن



أثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل في نقص النقدية في الأصول بمقدار ١٥٠.٠٠٠ جنيه ونقص الدائنون في الإلتزامات بنفس المقدار. وحيث أن العملية لا يترتب عليها إيرادات أو مصروفات فإن حقوق الملكية لا تتأثر بها (تصبح النقدية في المعادلة السابقة ٤٨٣.٠٠٠ جنيه ويصبح مجموع الأصول ١٥٨٣.٠٠٠ جنيه ، ويصبح الدائنون في الإلتزامات ١٠٠.٠٠٠ جنيه ومجموع الإلتزامات ٤٧٣.٠٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الأصول).

وإذا قامت المنشأة في ١٩٨٠/١/٢٥ بسداد الأجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها وإثباتها وقدرها ٢٣.٠٠٠ جنيه ، فإن أثر هذه العملية يماثل أثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٣.٠٠٠ جنيه لتصبح ٤٦٠.٠٠٠ جنيه ، وتنخفض الإلتزامات بمقدار الأجور المستحقة ويصبح مجموعها ٤٥٠.٠٠٠ جنيه وينخفض مجموع الأصول ومجموع الخصوم ليصبح ١٥٦٠.٠٠٠ جنيه لكل.

وإذا قامت المنشأة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٦٠.٠٠٠ جنيه مثلاً في ١٩٧٥/١/٢٧ ، فإن أثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند إثباتها (أو قيدها) يكون كالآتي :

تزداد النقدية بمقدار ٦٠.٠٠٠ جنيه لتصبح ٥٢٠.٠٠٠ جنيه

ينخفض مقدار الدينين ٦٠.٠٠٠ جنيه ليصبح ٣٠٥.٠٠٠ جنيه

ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الأصول وقد زاد إحداها

بمقدار النقص في الآخر ، فإن مجموع الأصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر

الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

وتظهر معادلة الميزانية بعد هذه العمليات على الوجه التالي :

<u>الأصول</u>	<u>= حقوق الملكية</u>	<u>+ الالتزامات</u>
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠.٠٠٠ مبانى	١٠٠.٠٠٠ رأس المال	
٥.٠٠٠ أثاث و مركبات	١١.٠٠٠ أرباح محتجزة	٣٥.٠٠٠ قرض البنك
٢٥.٥٠٠ سيارات نقل		١٠.٠٠٠ دائنون
٣.٥٠٠ مدينون		
٥٢.٠٠٠ نقدية		
<u>١٥٦.٠٠٠ مجموع الأصول</u>	<u>= ١١١.٠٠٠ مجموع حقوق الملكية</u>	<u>+ ٤٥.٠٠٠ مجموع الالتزامات</u>

وبلاحظ أننا اكتفينا بأظهار صافي الأرباح المحجوزة بدلا من تفاصيلها الواردة في المعادلة السابقة .

ولنفرض الآن أن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية في ٢٨ /

١ / ١٩٨٠ .

- شراء أجهزة وأدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها قيمتها ٣٤.٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ٢٣.٠٠٠ جنيه نقدا والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- باعت بعض الأثاث والتركيبات التي وجدت أمما ليست في حاجة إليه والذي بلغت تكلفته ٢٠.٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة ( دون أرباح أو خسائر ) .

- سددت جزء من قرض البنك وقدره ١٧.٠٠٠ جنيه نقدا .

فما هو أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم إثبات هذه العمليات ( قيدها كما يطلق على هذا الاجراء محاسبيا ) فإن أثرها على حسابات الأصول والمصروف يكون كالآتي ( لكل عنصر من عناصر

الأصول حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التي تطرأ عليه محاسبياً ) .

حيث تعد الأجهزة والأدوات الكهربائية المشتراة لأغراض الاتجار فيها من مكونات الأصول ( ويطلق عليها البضاعة ) وليس لها حساب بعد ضمن الأصول فيفتح لها حساب ( أى تزداد عناصر الأصول عنصراً جديداً ) ويثبت فيه ( يقيد فيه ) مبلغ ٣٤.٠٠٠ ر. جنية كزيادة في الأصول . غير أن ذلك سوف يتسبب بنقص في حساب النقدية قدره ٢٣.٠٠٠ ر. جنية ، وزيادة في حساب الدائنين في الإلتزامات بمبلغ ٣١٧.٠٠٠ ر. جنية . وتأثر هذه العملية في الأصول والخصوم .

ويؤدي بيع الأثاث والتركيبات الى نقص في حسابه بمقدار تكلفة الأثاث المباع ، حيث تم البيع على الحساب دون أرباح أو خسائر فإن حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠.٠٠٠ ر. جنية .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فإن مجموع الأصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدي سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك .

وتظهر معادلة الميزانية بعد إثبات أثر هذه العمليات كالآتي :

الأصول	== حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٠.٠٠٠ مبالغ		
٣٥٠.٠٠٠ اثاث وتركيبات		
٢٥٠.٠٠٠ سيارات نقل		
٣٤٠.٠٠٠ بضاعة		
٢٣٥.٠٠٠ مدينون	١٠٠.٠٠٠ رأس المال	١٨٠.٠٠٠ قرض البنك
١٢٠.٠٠٠ نقدية	١١٠.٠٠٠ أرباح محتجزة	٣٢٧.٠٠٠ دائنون
<u>٤٥٦.٠٠٠ مجموع الأصول</u>	<u>١١١.٠٠٠ مجموع حقوق الملكية</u>	<u>٣٤٥.٠٠٠ مجموع الالتزامات</u>

وقد نقص رصيد حساب النقدية في هذه المعادلة بمقدار ٤٠.٠٠٠ جنيه من المعادلة السابقة وهي تمثل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ٢٣٠.٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٠.٠٠٠ جنيه . وزادت الأصول بأصل جديد هو البضاعة ، وزاد حساب الدائنون في الخصوم بمقدار ٣١٧.٠٠٠ جنيه والتي تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذي لم يسدد بعد .

٥ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها :

يمكن تقسيم حسابات الأصول لأغراض الميزانية العمومية ( أو قائمة المركز المالي ) الى الأقسام الآتية :

أ - الأصول الثابتة Fixed Assets

ب - الاستثمارات طويلة الأجل Long Term Investment

ج - الأصول المتداولة Current Assets

د - الأصول غير الملموسة Intangible Assets



كما تنقسم الإلتزامات لنفس الأغراض الى قسمين هما :

أ - الإلتزامات طويلة الأجل Long Term Liabilities

ب - الإلتزامات قصيرة الأجل Short Term Liabilities

وسوف نتناول كل هذه الأقسام بقبيل من التفصيل .

هـ - ١ حسابات الأصول :

أ - الأصول الثابتة : تتكون الأصول الثابتة من الأصول التي تحصل عليها المنشأة أو المشروع لأغراض استخدامهما في مزاوله نشاطهما وليس لأغراض إعادة بيعهما بحالهما ، وتستخدم في العادة لعدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبيا . وتشتمل الأصول الثابتة على الأراضي المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض إقامة المباني أو المخازن أو مجرد الحيازة الزمنية ، كما تشتمل أيضا على المباني المخصصة لأغراض الاستخدام في عمليات المشروع الأساسية كما في الإدارة ومباني المعارض ومباني المخازن ( والمباني الخاصة بالمصانع في المشروعات الصناعية ) ، ولا تعتبر المباني المملوكة لأغراض الاستثمار من مكونات الأصول الثابتة بل تعد من الاستثمارات طويلة الأجل .

وتشتمل الأصول الثابتة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تصنيع المنتجات ( في المنشآت الصناعية ) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الأثاث بأنواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الأصول الثابتة وتعد وسائل النقل والانتقال من سيارات مختلفة من مكونات الأصول الثابتة أيضا . وتتلخص خصائص الأصول الثابتة في الآتي :

- أنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات المشروع .

- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الاتجار فيها أو استثمارها في غير

أغراضه الأساسية وإنما لأغراض استخدامها في عملياته المؤدية الى تحقيق

أيراداته الرئيسية .

— تظهر الأصول الثابتة على قمة قائمة الأصول في الميزانية العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية طبقا لما جرت عليه العادة في العرف المحاسبي العربي .

ب — الاستثمارات طويلة الأجل : الاستثمارات طويلة الأجل هي عبارة عن أصول أو مستندات ملكية في مشروعات أخرى يقوم المشروع بالاستثمار فيها لأحد أغراض ثلاثة هي : التحكم في نشاط مشروع آخر كالاستثمار في شراء عدد كبير من أسهم رأس مال إحدى الشركات الهامة التي قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للإيرادات كالاستثمار في المباني السكنية مثلا ، أو لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الأخرى كاقراض هذه المشروعات قروضا طويلة الأجل لمساعدتها ماليا في مزاولة نشاطها . وتل الاستثمارات طويلة الأجل الأصول الثابتة في ترتيب قائمة الأصول في الميزانية العمومية .

٣ — الأصول المتداولة : سبق تعريف الأصول المتداولة بأنها تلك الأصول التي تكون في صورة نقدية أو يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة . ويعتبر الأصل من الأصول المتداولة في العادة إذا كان في صورة نقدية أو يمكن تحويله إلى نقدية في خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما أطول . وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التي تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهي ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقدا . وتتكون الأصول المتداولة للمشروع التجاري في العادة من العناصر التالية .

النقدية : وتشمل النقدية السائلة في خزائن المشروع وحسابات الإيداع

والحسابات الجارية في البنوك التي تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشمل على الشيكات لأمر المشروع التي لم تحصل بعد والحوالات والاذون البريدية .  
العملاء : ( يطلق عليها أحيانا الذمم ) وتوضح مديونية عملاء المشروع له في تاريخ أعداد الميزانية العمومية . وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالآجل والتي لم يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتتحول حسابات العملاء الى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع في العادة من عملائه في هذه الحالة على مستند كتابي لإثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

أوراق القبض : ورقة القبض هي ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد في تاريخ معين بصورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سدادا لمشترياتهم منه من بضائع أو خدمات أو منتجات ، أو سدادا لحساباتهم الناتجة عن مبيعات المشروع الآجلة لهم في تاريخ سابقة . وفي بعض الأحيان عندما يقوم المشروع بأفراض الغير نقدا مقابل الحصول على ورقة قبض . وتتحول أوراق القبض الى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها في تاريخ الاستحقاق .

الإيرادات المستحقة : وهي تمثل في عناصر الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية والتي لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها ، وتشمل الإيرادات المستحقة الفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير ، والإيجارات المستحقة له قبل الغير ، وما الى ذلك . وتتحول هذه الى نقدية بمجرد الحصول على قيمتها .

مخزون البضاعة : ويتمثل في الكمية الموجودة في مخازن المشروع من البضائع والسلع المخصصة لأغراض الاتجار فيها في تاريخ أعداد الميزانية العمومية . ويتم قياس قيمتها في العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التي تعد من

مكونات المخزون طبقا لنشاط المشروع فالمشروع الذي يتجر في الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف أنواعها ، بينما يحتوى المخزون في مشروع لتجارة السيارات على الأنواع المختلفة من السيارات المخصصة لأغراض الاتجار فيها ، وتعد من أصوله المتداولة . ويتحول المخزون الى نقدية عندما يتم بيع مكوناته الى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقدا .

الاستثمارات قصيرة الاجل : تشمل في العادة في استثمارات المشروع في أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة إليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الاستثمار فيها بدلا من تعطيل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة الى نقدية .

المصروفات المقدمة : ومن أمثلتها الإيجارات التي يقوم المشروع بدفعها مقدما عن حق استعماله بمتلكات الغير ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما الى ذلك ، وهي تعتبر من الأصول المتداولة لأنها تمثل حقا المنشأة لدى الغير لأنه ما لم يتم المشروع بدفعها مقدما خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحقاق الدفع نقداً خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعها مقدما يعني عدم الحاجة الى دفعها نقدا في فترات تالية . وهي تتحول الى نقدية ، مثلها في ذلك مثل مخزون البضاعة ، عندما تشارك في نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتحصل قيمتها نقدا .

د - الأصول غير الملموسة : وهي في العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مواصلة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادي ملموس ، كما أنها ليست متداولة . وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التي تنعكس على قدرة المشروع في



الحصول على معدلات أعلى من الأرباح بالمقارنة بالمشروعات الأخرى في نفس النشاط ، وحقوق الاختراع التي تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية وحقوق التأليف ، وحقوق الاستغلال وما إلى ذلك ولن تتعرض لهذه الأصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئي من الدراسة .

#### ٥ - ٢ - حسابات الإلتزامات :

أ - الإلتزامات طويلة الأجل : يعتبر الإلتزام طويل الأجل إذا لم يكن مستحقا السداد لفترة زمنية طويلة نسبيا ، تزيد في العادة عن سنة ميلادية ، وتتطلب الممارسة السليمة أظهار تواريخ استحقاق الإلتزامات طويلة الأجل مقابل كل منها في الميزانية العمومية . وتكون الإلتزامات طويلة الأجل من أوراق الدفع المستحقة السداد في تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الأجل التي يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان أو بدون ضمان ، وسندات الاقتراض التي يصدرها المشروع لأغراض الاقتراض من المشروعات الأخرى والجمهور العام .

ب - الإلتزامات قصيرة الأجل أو الإلتزامات الجارية : الإلتزام قصير الأجل هو دين على المشروع يستحق السداد في العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداؤه انتقاص الأصول المتداولة بعد تحويلها إلى نقدية . ومن أمثلة الإلتزامات قصيرة الأجل ما يلي :

حسابات الموردين : ويطلق عليها أحيانا حسابات الدائنون ، وهي تشمل المبالغ المستحقة السداد لدائني المشروع مقابل مشتريات المشروع من بضائع ومقتزمات منهم .

أوراق الدفع : ورقة الدفع هي ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع لهم بمبلغ محدد يستحق السداد في تاريخ محدد في صورة كتابية . وتنفذ

أوراق الدفع في العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

**المصروفات المستحقة :** وتمثل في المبالغ المستحقة على المشروع للغير في تاريخ أعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت في تحقيق ايراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الميزانية . ومن أمثلتها الأجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والإيجار المستحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم في نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الاستعانة بأموالهم في العمليات خلال الفترة المحاسبية .

**التوزيعات المستحقة :** عندما يحقق المشروع أرباحا نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فإن جزء من هذه الأرباح يتم توزيعه في العادة على الملاك ( وعلى العاملين أيضا في كثير من الأحيان ) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين في التوزيعات يستحق السداد نقدا في غالبية الأحوال ، فإذا لم يتم المشروع بصرف التوزيعات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها اسبب أو آخر ، فإنه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الأجل .

**الإيرادات المقدمة :** قد يحصل المشروع على بعض عناصر الإيرادات مقدما قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الإيرادات خلال الفترة المحاسبية المنتهية . وبالتالي يصبح المشروع ملتزما بأداء أو توفير تلك الخدمات في العادة في الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الإيرادات التي حصل عليها المشروع مقدما ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . ويطلق عليها أحيانا الإيرادات غير المكتسبة ، ومن أمثلتها الإيجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التي يحصل عليها المشروع .

٦ - نماذج الميزانية العمومية او قائمة المركز المالى واستخداماتها :

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية او قائمة المركز المالى أحد شكلين ، يتمشى الشكل الأول مع معادلة الميزانية ( الأصول = الخصوم ) ، ويطلق عليه الشكل الحسابى ، ويعتبر الشكل الثانى بمثابة تقرير . ومهما اختلف شكل الميزانية فان هناك قواعد معينة لترتيب الأصول والخصوم فى كل من الشكلين . وسوف نعرض فى هذا البند نموذجاً للميزانية العمومية فى شكل حسابى لتتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للبيانات الواردة فى الميزانية العمومية . على أن نتعرض لشكل التقرير المالى فيما يلى من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية فى هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا فى البنود السابقة ، يخصص الجانب الايمن للأصول والجانب الايسر للخصوم . ويختلف ترتيب الأصول والخصوم من دولة الى أخرى . وفى بعض الدول ( امريكا مثلاً ) يبدأ ترتيب الأصول بالأصول المتداولة الأكثر سيولة ثم ينتهى بالأصول الثابتة الأقل سيولة وبلى ذلك الأصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالإلتزامات قصيرة الأجل وينتهى بحقوق الملكية . وفى بعض الدول الاخرى ( جمهورية مصر العربية مثلاً ) يكون ترتيب الأصول والخصوم عكس الترتيب السابق فى المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية ( البنوك وشركات التأمين ) . وسوف نتبع هنا الترتيب الذى جرى العرف على استخدامه فى جمهورية مصر العربية .

الاصول	(الارقام اقتراضية)	المقصود
--------	--------------------	---------

جني	جني	جني	جني	جني
حقوق الملكية			الأصول الثابتة	
رأس المال	٣٤٠,٠٠٠		أراضي	٢٠,٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٦٥,٠٠٠		مباني	٦٠,٠٠٠
		٣٠٥,٠٠٠	آلات ومعدات	٣٥,٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل			أثاث وتراكيبات	١٧,٥٠٠
قرض طويل الأجل			وسائل نقل وانتقال	١٩,٥٠٠
يستحق السداد في		٢٨,٠٠٠	الاستثمارات طويلة الأجل	
١٩٨٥/١٢/١			مباني سكنية	٢٦,٥٠٠
			أوراق مالية	١٣,٥٠٠
			الأصول المتداولة	
الالتزامات قصيرة الأجل			مخزون	٤٧,٥٠٠
موردون	٣٣,٦٠٠		استثمارات قصيرة الأجل	١٣,٢٠٠
أوراق دفع	٢٢,٦٠٠		مصرفات مقدمة	١,٣٠٠
مصرفات مستحقة	٩,٨٠٠		إيرادات مستحقة	٦,٤٠٠
توزيعات مستحقة	١٦,٧٠٠		أوراق قبض	٣٢,٦٠٠
إيرادات مقدمة	١,٣٠٠		عملاء	٣٧,٣٠٠
		٨٤,٠٠٠	تقديرات	٥٦,٧٠٠
			الأصول غير الملموسة	
			شهرة المحل	٢٠,٠٠٠
			حق اختراع	١٠,٠٠٠
		٤١٧,٠٠٠		٣٠,٠٠٠
				٤١٧,٠٠٠



وبالاحظ من هذا الشكل أن معادله الميزانية العمومية (الأصول = الخصوم) ما زالت قائمة وإن كانت أكثر تفصيلاً . فبدلاً من وضع الأصول كلها في مجموعة واحدة أصبحت مقسمة إلى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والفرض منها ومدى إمكانية تحويلها إلى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الإلتزامات إلى إلتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل يساعد في تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد إلتزاماته العاجلة . ولا شك في أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من جهة أمر المشروع في إجراء الدراسات والتحليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالي . فمقارنة الأصول المتداولة بالإلتزامات قصيرة الأجل يساعد في تحديد قدرة المشروع على الوفاء بإلتزاماته العاجلة . وغالباً ما تكون هذه المقارنة في صورة نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم قصيرة الأجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع إلى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية في كل الأحوال ، إلا أنها لا شك تفيد الغير بصدد إتخاذ قرارات منح الإئتمان للمشروع . كما أنه بمقارنة حقوق الملكية بالإلتزامات والتي يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلي لأصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة في إتخاذ قرارات توزيع الأرباح أو إستجازها لتدعيم المركز المالي للمشروع وفي إتخاذ القرارات المؤدية إلى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والإلتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية إلى الإلتزامات كلما كان ذلك مؤمراً إلى إمكانية التوسع في المستقبل عن طريق الإقتراض .

وبالإضافة إلى هذه الإستخدامات يوجد العديد من الإستخدامات الأخرى للبيانات الواردة في قائمة المركز المالي بالإضافة إلى البيانات التي تظهر في حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد

## ٧ - تفاصيل حساب الإيرادات والمصروفات :

سبق أن أوضحنا أن عمليات الإيرادات والمصروفات تؤثر في حسابات الميزانية من أصول وخصوم ومن ثم في معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات لا يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية وإلا أصبحت طويلة ومعقدة وأصبح من الصعب استيعاب بيانات الميزانية العمومية، والواقع أن آثار عمليات الإيرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر في صورة نتائج نهائية دون تفاصيل للتغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية في العادة على نتيجة مقابلة الإيرادات والمصروفات من أرباح غير موزعة يتم احتجازها لتقوية المركز المالي للمشروع أو خسائر محققة نتيجة مزاولة عملياته . أما تفاصيل بنود حسابات الإيرادات فتظهر فيها يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي ، والذي يظهر أيضاً نتيجة مقابلة بنود الإيرادات في مجموعها مع بنود المصروفات في مجموعها من أرباح أو خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود إلى منشأة التجارة الحديثة التي تركنا آخر معادلة ميزانية لها في نهاية البند الرابع من هذا الفصل ونذكر مثلاً أن المنشأة باعت خدمات إصلاح أجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١٠.٠٠٠ جنيه حيث أدى ذلك إلى زيادة الأصول (النقدية والمدينون) وزيادة حقوق الملكية (خدمات مبيعة) بنفس القيمة . ونذكر أيضاً أن المنشأة تحملت في سبيل أداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠.٠٠٠ جنيه أدت إلى نقص الأصول (النقدية) بما يتم سداده نقداً من هذه المصروفات وزيادة الالتزامات بالأجور التي كانت مستحقة . ونذكر أننا أجرينا مقاصد في خانة حقوق الملكية بين الخدمات المبيعة وتكلفة الخدمات المبيعة لنحصل على صافي الإضافة لحقوق الملكية من أرباح (محتجزة) في هذه الحالة . ورغم أن هذا الاجراء جائز في معادلة الميزانية ، إلا أنه غير متعارف عليه لأغراض

الميزانية العمومية . أضف إلى ذلك ، أن تعدد بنود الإيرادات وبنود المصروفات يجعل عملية المقاصة في معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فإنه يصبح من المستحب أن يتم إجراء المقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية وأظهار أثرها النهائي فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الأساس تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والأرباح المحتجزة التي تظهر نتائج هذه المقاصة . وهذا في حقيقة الأمر ما اتبعناه في معادلتى الميزانية الأخيرتين في البند الرابع . ولنفرض مثلاً إن منشأة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير .

١ — باعت جزء من الأجهزة والادوات الكهربائية التي قامت بشرائها في ٢٨ / ١ / ٨٠ والبالغ تكلفته ٢٠٦٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقداً على ٢٨٠٠٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً لها قبل عملائها .

٢ — دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع إلى العملاء من وقود وزيوت وسائقين وخلافه مبلغ ٨٠٠٠ جنيه نقداً وما زال مستحقاً عليها ١٠٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ — أدت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٣٧٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٣٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات المنشأة بهذا أداء تلك الخدمات ما يلي : أدوات ومهمات صيانة ٧٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٠٢٠٠ جنيه مددت كلها نقداً .

٤ — دفعت أجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمال الصيانة وبلغت هذه الأجور ٢٧٦٠٠ جنيه .

٥ — قامت بالإعلان عن نشاطها في محطات الإذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه ، مددت منها ٥٠٠٠ ر.ه ، والباقي ما زال مستحقاً عليها .

٦ - قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير في جراج همومي مقابل ايجار شهرى قدره ٣٥٠ جنيه تسدد في نهاية كل شهر ، ولم يسدد الايجار بعد .  
والمطلوب : هو تحديد أثر كل من هذه العمليات على حسابات الأصول والإلتزامات وتحديد الأثر الصافي على حقوق الملكية .

١ - وابتدأ بالعملية الأولى ولعله أصبح من الواضح في هذه المرحلة أن أى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر في حسابين على الأقل فعند قيام الشركة ببيع أجهزة وأدوات كهربائية سبق شراؤها فإن هذه الأجهزة والمعدات التى تعد من أصول الشركة ( المتداولة ) تنقص بمقدار تكلفة المبيع منها ، أى أن :

- الأجهزة والمعدات ( البضاعة ) فى الأصول تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه  
- وفى مقابل ذلك حصلت الشركة على أصول قدرها ٣٠٤٠٠٠ جنيه تمثل ايراداتها من بيع الأجهزة والمعدات . فزاد النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون ( العملاء ) بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه .  
- ويترب على ما تقدم زيادة صافية فى الأصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه ( ٣٠٤٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠ ) تمثل أرباح الشركة من عملية بيع الأدوات الكهربائية والتى تمثل إضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبا معادلة الميزانية .  
- يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الميزانية : البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه ، المدينون ( العملاء ) تزداد بمقدار ٢٤٠٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨٠٠٠٠ جنيه .

يمكن أظهار أثر هذه العملية كالآتى : ( أ ) انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب البصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتباره تكلفة البضاعة



المباغة ( تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر في معادلة الميزانية بإشارة سالبة في بنود حقوق الملكية ( ب ) - زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠.٠٠٠ جنيه ، وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤٠.٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للإيرادات وزيادة بمبلغ ٣٠٤.٠٠٠ جنيه ( تذكر أن الإيرادات يمكن أن تظهر بإشارة موجبة في بنود حقوق الملكية ) وسوف تتبع هذه الطريقة الأخيرة في معالجة باقى العمليات .

٢ - تؤدي هذه العملية الى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل البضائع بمبلغ ١٠.٠٠٠ جنيه ( ٨٠٦.٠٠٠ جنيه نقداً + ١.٤٠٠ جنيه أجور سائقين مستحقة ) مقابل نقص النقدية بمبلغ ٨٠٦.٠٠٠ جنيه وزيادة الإلتزامات - الأجور المستحقة بمبلغ ١.٤٠٠ جنيه .

٣ - تتكون هذه العملية ، في الواقع من عمليتين : عملية تحقق إيرادات ، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات . ويترتب على العملية الأولى زيادة الإيرادات - خدمات مباعه بمبلغ ٣٧.٥٠٠ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٢٦.٣٠٠ جنيه وزيادة المدينون ( العملاء ) بمبلغ ١١.٢٠٠ جنيه . ويترتب على العملية الثانية زيادة المصروفات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٧.٦٠٠ جنيه وزيادة الأجور بمبلغ ١٣.٣٠٠ جنيه . مقابل انخفاض النقدية بمبلغ ٢١.١٠٠ جنيه .

٤ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : أجور بمبلغ ٢٧.٦٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إعلان بمبلغ ٧.٥٠٠ جنيه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٥.٠٠٠ جنيه . وزيادة الإلتزامات : الاعلان المستحق بمبلغ ٢.٥٠٠ جنيه .

٦ - يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : إيجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه ،

مقابل زيادة الإلتزامات : ايجار مستحق بنفس المقدار .  
وعما تقدم يمكن تلخيص عمليات الإيرادات والمصروفات كالآتي :

### عمليات الإيرادات:

جنيه	
بيعتات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠٠٠
خدمات مبيعات	٣٧٥٠٠
جملة الإيرادات	<u>٣٤١٥٠٠</u>

### عمليات المصروفات:

تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠
مصروفات نقل البضائع المباعة	١٠٠٠٠
مواد ومهمات صيانة	٧٩٠٠
أجور ( ١٣٠٢٠٠ + ٢٧٠٦٠٠ )	٤٠٠٨٠٠
إعلان	٧٥٠٠
إيجار	٢٥٠
جملة المصروفات	<u>٢٧٢٥٥٠</u>

وبأجراء المقاصة بين الإيرادات والمصروفات نجد ان الشركة قد حققت  
أرباح قدرها :  $٣٤١٥٠٠ - ٢٧٢٥٥٠ = ٦٨٩٥٠$  جنيه .

وتمثل هذه الأرباح الزيادة الصافية في حقوق الملكية ( الأرباح المحتجزة )  
نتيجة كل العمليات السابقة . وبدلاً من أن تتم عملية حصر الإيرادات والمصروفات  
على هذه الصورة الحسابية وأجراء المقاصة بينها فإنها تتم محاسبياً في صورة أكثر  
تنظيماً فيما يمكن أن نطلق عليه في هذه المرحلة الحساب الختامي : ويتخذ الحساب  
الختامي لمفشة التجارة الحديثة من شهر فبراير الشكل الموضح في نهاية الصفحة .

ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم أعداده عن فترة زمنية معينة ليقس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة بينما الميزانية العمومية تكون في تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول في ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية في نفس التاريخ . ويلاحظ أيضا أن للحساب جانبين - رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب - يوضح الجانب الايمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجانب الايسر بنود الإيرادات ومجموعها ، وإذا زاد جانب الإيرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق أرباح ، ويظهر كتم حسابي لجانب المصروفات ليصل مجموعه لمجموع جانب الإيرادات، والعكس يكون صحيح في حالة زيادة المصروفات عن الإيرادات .

### منشأة التجارة الحديثة

الحساب الختامي عن شهر فبراير ١٩٨٠

الإيرادات	المصروفات		
مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية	٣٠٤٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٠٦٠٠٠٠
خدمات مباعة	٣٧٠٥٠٠	مصروفات نقل البضاعة المباعة	١٠٠٠٠٠
		مواد ومهمات صيانة	٧٠٩٠٠
		أجور	٤٠٠٨٠٠
		إعلان	٧٠٥٠٠
		إيجار	٣٥٠
		مجموع المصروفات	٢٧٢٠٥٥٠
		الأرباح	٦٨٠٩٥٠
مجموع الإيرادات	٣٤١٠٥٠٠	المجموع	٣٤١٠٥٠٠

ويلاحظ ما يلي على الجدول الوارد في الصفحة التالية :

البند (١) ، (٢) ، (٣) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) لم تتغير عما كانت عليه في المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .

البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة  
( ٢٤٠٠٠٠٠ - ٢٠٦٠٠٠٠ ) .

البند (٥) المدينون - زاد حساب المدينون حيث كان ٢٣٠٠٠ جنيه بمقدار ٢٤٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الأجهزة والأدوات الكهربائية الآجلة ، وبمبلغ ١١٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتي لم تتحصل بعد وبذلك يصبح المجموع ٥٨٧٠٠ جنيه .

البند (٦) زادت النقدية بمقدار ٢٨٠٠٠٠ جنيه تمثل مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦٠٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التي تحصلت نقداً ، ثم نقصت النقدية بالآتي ٨٠٦٠٠ جنيه مصاريف نقل ٢١٠٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات وأجور صيانة ، ٢٧٠٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ، ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إعلان ، وهي كلها مبالغ تم دفعها نقداً .

البند (٨) الأرباح المحتجزة وكانت في المعادلة السابقة ١١٠٠٠ جنيه أضيف إليها أرباح شهر فبراير كما تظهر في الحساب الختامي والبالغ قدرها ٦٨٠٩٥٠ جنيه .  
البند (١١) يمثل التزامات المنشأة التي نتجت عن العمليات السابقة وهي :  
١٠٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢٠٥٠٠ جنيه إعلان مستحق ، ٣٥٠ جنيه إيجار مستحق .

المطلوب منك : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية لمنشأة التجارة الحديثة كما تظهر في آخر فبراير ١٩٨٠ من واقع البيانات التي تظهر في معادلة الميزانية طبقاً للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية .



وبعد التعرف على نتيجة عمليات الإيرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامي يمكن اظهار الأثر النهائي لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة في نهاية البند الرابع من هذا الفصل كآتي :

الاصول	== حقوق الملكية	+ الالتزامات
جنيه	جنيه	جنيه
٢٠.٠٠٠ مبانى (١)		
٣.٥٠٠ اثاث وتركيبات (٢)		
٢.٥٥٠ سيارات نقل (٣)	١٠.٠٠٠ رأس المال (٧)	١٨.٠٠٠ قرض البنك (٩)
١٣.٤٠٠ بضاعة (٤)	٧٩.٩٥٠ أرباح محتجزة (٨)	٣٢٧.٠٠٠ دائنون (١٠)
٥٨.٧٠٠ مدينون (٥)		٤.٢٥٠ مصروفات مستحقة (١١)
٢.٥٦٠ نقدية (٦)		
<u>٥٢٩.٢٠٠ مجموع الاصول</u>	<u>١٧٩.٩٥٠ مجموع حقوق الملكية</u>	<u>٣٤٩.٢٥٠ مجموع الالتزامات</u>

#### ٨ - الخلاصة :

استعرضنا في هذا الفصل المعادلة المحاسبية الرئيسية ألا وهى معادلة الميزانية . وعرفنا أن الاصول ، أو الأشياء ذات القيمة التى تمتلكها الوحدة المحاسبية والتى تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام فى نشاطها لأغراض تحقيق أهدافها لابد وأن تتساوى فى مجموعها مع الخصوم سواء كانت فى شكل حقوق ملكية أو فى شكل التزامات . وعرفنا أن الخصوم فى الواقع هى المصدر الذى منه يتم الحصول على الاصول . وتعرضنا بعد ذلك لعدة أنواع من العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى أصوله وخصومه ، وأوضحنا كيفية إثبات آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء كانت هذه العمليات تقتصر على الاصول والخصوم فقط أم

تُشتمل على عمليات إيرادات ومصروفات أيضا . ويمكننا في هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد أظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالتالي :

١ — أولا وقبل كل شيء يجب أن نتذكر دائما أن كل عملية لا بد وأن يتأثر بها على الأقل حسابين من حسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات .

٢ — يمكن زيادة الأصول عن طريق النقص في أصل أو أصول أخرى ( شراء بضاعة نقداً ، أو تحصيل المدينون ) ، أو عن طريق زيادة الإلتزامات ( شراء بضاعة أو أثاث على الحساب ، أو الحصول على قرض وإيداع النقدية المتحصلة منه في الخزينة ) ، أو عن طريق زيادة حقوق الملكية ( الحصول على رأس المال نقداً أو زيادة الأرباح المحجوزة ) .

٣ — إذا كانت الزيادة في الأصول تحدث نتيجة النقص في أصول أخرى ، فإن مجموع الأصول وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة أما إذا كانت الزيادة في الأصول ناتجة عن زيادة الإلتزامات أو حقوق الملكية ، فإن مجموع كل من الأصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .

٤ — إذا ترتب على عملية ما نقص في أصل أو أصول معينة دون زيادة أصل أو أصول أخرى ، فإن هذا بالضرورة سوف يؤدي إلى نقص في الإلتزامات أو في حقوق الملكية أو في كلاهما بنفس المقدار .

٥ — يترتب على المصروفات نقص الأصول أو زيادة الإلتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل في حقوق الملكية .

٦ — يترتب على الإيرادات زيادة الأصول أو نقص الإلتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة في حقوق الملكية .

هذا كما تعرضنا في هذا الفصل لشرح حسابات الأصول والخصوم وأقسامها وعرضنا نموذجاً للميزانية العمومية وعرفنا أنها تعد في تاريخ معين ، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الإيرادات والمصروفات بصفة منفصلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها في الحساب الختامي والاقتصار على أظهار نتيجة المقاصة بينهما على معادلة الميزانية . ويلاحظ أن الحساب الختامي يتم أعداده عن فترة زمنية معينة ليغطي نشاط المشروع الذي يترتب عليه تدفق الإيرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التي يتم أعدادها لتظهر المركز المالي المشروع في تاريخ معين .

## أسئلة وتمارين

### على الفصل الثاني

#### أولاً : الأسئلة :

##### ١ - عرف ما يأتي :

الأصول المتداولة ، الإلتزامات قصيرة الأجل ، الاستثمارات طويلة الأجل ، نسبة التداول ، نسبة الخصوم .

٢ - حلل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

( أ ) تعتبر حسابات العملاء أكثر سيولة من النقدية .

( ب ) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الإلتزامات

وانخفاض من حقوق الملكية .

( ج ) يتم أعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهر نتيجة

نشاط المشروع خلال الفترة .

( د ) يظهر الحساب الختامي الأصول والمصروفات في أحد جانبيه ، والخصوم

والإيرادات في الجانب الآخر

( هـ ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الأصول والإلتزامات بصفة دائمة .

( ر ) يظهر الحساب الختامي المصروفات التي يتم سدادها نقدا خلال الفترة التي يغطيها الحساب .

( ح ) إذا حدثت زيادة في أحد الأصول فلا بد وان يقابل ذلك نقص في أصل أو زيادة في حقوق الملكية .

( ط ) الإلتزامات طويلة الأجل هي تلك التي تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .

( ي ) تعتبر الأيجارات المستحقة للنشأة قبل الغير من الإلتزامات قصيرة الأجل .

( ك ) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التي يقوم بها المشروع أي تغيير في مجموع الأصول أو الخصوم .

( ل ) تقتصر الإيرادات على ما يتم تحصيله نقدا من بيع السلع والخدمات للعملاء .

( م ) لا بد وان تؤدي الإيرادات إلى زيادة الأصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا .

( ن ) تؤدي زيادة مجموع الأصول بالضرورة الى زيادة الإلتزامات ورأس المال .

( ش ) الحساب الختامي هو كشف ببندود الإيرادات والمصروفات في تاريخ انتهاء السنة المالية .

( و ) إذا زادت النقدية فهذا يعني بالضرورة تحصيل مبالغ مستحقة على العملاء أو أتمام مبيعات نقدية .



( ز ) يؤدي نقص الأصول بالضرورة الى الحصول على إيرادات .

٣ - وضع أى من العناصر الآتية ينتمى الى الميزانية العمومية وأياها ينتمى الى الحساب الختامى ( بمعنى يظهر فيه ) موضعاً الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر ( حساب ) فى كل احدى منها :

ايجار المباني التى تستأجرها الشركة من الغير ، الايجار المستحق للنشأة قبل الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة ( التى لم تحصل قيمتها بعد ) ، العملاء ( المدينون ) ، الأجرور ، الأجرور المستحقة ، الأجرور للأقدمة ( المدفوعة مقدماً ) ، إيرادات الفوائد ، أوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض ، سيارات النقل والانتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الأرباح المحتجزة ، صافي الربح ، المباني ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفدة فى تشغيل الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والذى لم تسدد بعد .

ثانياً : التمارين :

التمرين الاول :

فيما يلي بعض العمليات التى قامت بها ورشة زين الدين لإصلاح السيارات خلال شهر مارس .

رقم تاريخ العملية

أ ٣/١ قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥٠٠٠ جنيه نقداً .

ب ٣/٢ قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه على الحساب .

ح ٢/٥ قام زين الدين بشراء عدد وأدوات بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه . سدد منها ٥٠٠ جنيه نقدا ، وبالباقى يستحق السداد بعد ثلاثة أشهر .

د ٢/٧ زاول زين الدين عمليات إصلاح السيارات فى ذلك اليوم ، وكانت حصيلة إيراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عملاته ٦٤٠ جنيه .

هـ ٢/٨ قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الأسبوع الأول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

ز ٢/١١ اقترض زين الدين ٦٠٠٠ جنيه من البنك .

ح ٢/١٢ قام زين الدين بعمليات إصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه .

تحصلت نقدا .

ط ٢/١٤ اشترى زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات السيارات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

ي ٢/١٥ اشترى زين الدين ونش جرار لسحب السيارات العمالة بمبلغ ٥٠٠ جنيه نقدا .

ك ٢/١٦ سدد زين الدين الأجور المستحقة للعمال والفنيين عن الأسبوع الثانى من الشهر .

ل ٢/١٧ بلغت إيرادات إصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٣٥٠ جنيه .

تحصل منها نقدا ١١٥٠ جنيه ، كما حصل زين بمبلغ ٣٦ جنيه من المستحقات

قبل عملاته بتاريخ ٣ / ٧ .

م ٢/٢٠ سدد زائد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ ووجد أنه استخدم منها فى عمليات الإصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

### المطلوب :

توضيح أثر كل من العمليات على معادلة الميزانية طبقاً للنموذج التالي :

رقم تاريخ العملية الأصول = حقوق الملكية + الإلتزامات

جنيه	جنيه	جنيه		
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٣/١	أ	
٦٠٣٠٠	٦٠٣٠٠ +	٣/٣	ب	
٦٠٣٠٠ +	١٥٠٠٠ =	٢١٠٣٠٠		
٠	٠	٢/٥	ج	

### التمرين الثاني :

بإستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية وإظهار التغيرات فيها الموضح في التمرين الأول وإضافة الأعمدة التالية : الأصول الثابتة ، الأصول المتداولة ، رأس المال ، الأرباح المحجوزة ، الإلتزامات ، وضع أثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الأعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية :

رقم تاريخ العملية	
١/٤	أ قام حسنين حسونه حسين بتكوين مشروع للتجار في ملابس السيدات برأس مال نقدي قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه .
٢/٤	ب قام المذكور بإستئجار محل في موقع مناسب مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه سدد نصفها نقداً .
٧/٤	ج تعاقد حسنين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته في إدارة شؤون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٣٦٠٠٠٠ جنيه سدد منها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

د ٤/١٠ تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته في ذلك اليوم ٣٤٠٠٠ جنيه حصلت نقداً .

هـ ٤/١٢ كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل في هذا اليوم ما بلغت جملة إيراداته ٤٧٥٠٠ جنيه تحصيل منها نقداً ٣٢٧٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد في نهاية الشهر .

و ٤/١٥ قام حسابين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٥٠٠٠ جنيه ، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٣١٢٠٠٠ جنيه

ز ٤/١٨ سدد حسابين مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه من باقى ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ١٢٠٠٠ جنيه من باقى ثمن الاثاث والمفروشات المستحق عليه .

ح ٤/٢١ قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه يتم سداؤه خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪ تدفع في نهاية كل شهر .

ط ٤/٢٣ بلغت المبيعات النقدية ٥٢٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٠٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٣٨٠٠٠ جنيه .

ي ٤/٢٤ سدد العملاء جزءاً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٤٠٠٠ جنيه .

ك ٤/٢٩ سدد حسابين مرتبات العمال والموظفين من النصف الاخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٧٠٠ جنيه .

ل ٤/٣٠ سدد حسابين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام في هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه .



### التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة سامتكس خلال شهر مايو ١٩٨٠ ،  
والمطلوب منك هو إظهار أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع  
أعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد إثبات كل عملية من العمليات . استخدم  
عمود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ،  
المدينون ، النقدية ، رأس المال ، الأرباح المحتجزة ، الدائنون :

#### رقم العملية التاريخ

أ ٥/١ اجتمع المؤسسون واتفقوا على تكوين الشركة برأس مال قدره  
٥٠٠٠٠ جنيه يسدد نقداً يوم ٥/٢/١٩٨٠ .

ب ٥/٤ قامت الشركة بشراء آلات نقداً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

ج ٥/٩ قامت الشركة بشراء آلات اضافية بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه على أن يتم  
السداد بعد شهر .

د ٥/١٥ حصلت الشركة مبلغ ١٢٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً  
اعملاتها حتى تاريخه ، وما زال مستحقاً لها قبل العملاء ٦٠٠٠ جنيه .

هـ ٥/١٦ قامت الشركة بسداد أجور العمال والموظفين حتى يوم ٥/١٥ والبالغ  
قدرها ٣٠٠٠ جنيه .

و ٥/١٩ قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها قيمتها ١٢٠٠ جنيه لم يتم  
تحصيلها بعد .

ز ٥/٢١ حصلت الشركة من عملائها مبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

ح ٥/٢٠ مازالت الأجور المستحقة عن النصف الثاني من الشهر لم تسدد بعد  
وتبلغ قيمتها ٢٠٠٠ جنيه .

#### التمرين الرابع :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٨٠ :

جنيه

إيرادات مبيعات بضاعة عن الشهر	١٣٢٥٠٠
خدمات مبيعة للعملاء	١٣٥٢٥٠
أجارات مستحقة على الشركة ومسددة عن الشهر	١٥٢٢٥
قوائد قروض مسددة عن الشهر	٢٢٥
أجور عمال وموظفين عن الشهر	٤٥٥٠
تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر	٨٧٣٠٠
مصروفات دعابة وإعلان	١٥٢٠٠
زيوت وشحوم وقطع غيار مستنفذة عن الشهر	٢٥٢٥٠
متحصلات من محولات وسهميرة قامت بها الشركة خلال الشهر .	٢٥٨٥٠
مياه وإنارة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر	١٥٦٥٠

#### المطلوب :

إعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر يونيو ١٩٨٠ .

#### التمرين الخامس :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتي ظهرت في نهاية الشهر :

بيان	جنيه	بيان	جنيه
آلات ومعدات	٣٥٦٠٠	نقدية في الصندوق	٤٤٨٠٠
موردون (دائنون)	١٧٦٠٠	نقدية في البنوك	٤٦٨٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠٠	عملاء (مدينون)	٣٠٩٦٠٠
رأس المال	١٠٠٠٠٠	أوراق قبض	٤٠٠٠٠
أرباح محجوزة	٨٤٨٠٠	تأمين مدفوع مقدم	٢٢٤٠٠
إيرادات مبيعات خدمات	١٣٤٦٠٠٠	أراضي	٤٨٠٠٠
إيرادات من الایجارات	٣٠٠٠٠	مباني	٣٠٠٠٠٠
مياه وانارة	٣٢٠٠٠	إيرادات من الفوائد على	٨٠٠
		أوراق القبض	
اعلان ودعاية	٧٤٠٠٠	فوائد على أوراق الدفع	٤٠٠
ضرائب مسددة	٧٥٦٠٠	أجور ومرتبات	٥٩٠٠٠٠
ومستحقة			

### المطلوب :

- (١) تصوير الحساب الختامي عن الشهر .
- (٢) تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في نهاية الشهر .

### التمرين السادس :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر في ١٩٨٠/١/٣١ :

<u>الأصول</u>		<u>التخصوم</u>	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
<u>الأصول الثابتة</u>		<u>حقوق الملكية</u>	
٣٥٠٠٠ راضى		٧٥٠٠٠ رأس المال	
٧٥٠٠٠ مبانى		٣٢٥٠٠ الأرباح المحتجزة	
	١٠٧٥٠٠		
<u>الأصول المتداولة</u>		<u>التزامات طويلة الأجل</u>	
٢٢٥٠٠ مخزون البضاعة	١٢٥٠٠	قرض من البنك	
٧٥٠٠ العملاء		يستحق السداد فى	
١٠٥٠٠ النقدية		١٩٨٤/١٢/٣١	
	٤٠٥٠٠	<u>التزامات قصيرة الأجل</u>	
		١٥٥٠٠ موردين	
		١٤٥٠٠ أوراق دفع	
		١٠٠٠ أجور مستحقة	
		٣٠٥٠٠	
		١٥٠٥٠٠	
			١٥٠٥٠٠

فاذا علمت أن الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

- ١ - حصلت الشركة على رأس مال اضافى قدره ٢٥٠٠٠ جنيه .
- ٢ - حصلت الشركة ٥٠٠٠ جنيه من العملاء .
- ٣ - سددت الشركة الأجور المستحقة .
- ٤ - سددت الشركة ٧٥٠٠ جنيه للموردين .
- ٥ - سددت الشركة ٥٠٠ جنيه من أوراق الدفع .



- ٦ — سددت الشركة إيجار شهر فبراير والبالغ ٣٠٠٠ جنيه .  
٧ — سددت الشركة الأجر عن الشهر والبالغ قدرها ٣٥٠٠ جنيه .  
٨ — باعت الشركة ما تكلفته ١٥٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً .

المطلوب :

- (١) إعداد معادلة الميزانية كما تظهر في أول فبراير ١٩٨٠ ، ثم اظهار أثر العمليات السابقة عليها .  
(٢) اعداد الحساب الختامى للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

# الفصل الثالث

في

## الدروة المحاسبية

الادوات المحاسبية والاثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات

مقدمة :

سبق أن أوضحنا أن وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل أساسا في قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية ، وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات إلى من يهمه الأمر . ويتمثل نشاط المشروع إلى حد كبير في التعامل فى الموارد الاقتصادية عن طريق اقتنائها أو استخدامها أو الاتجار فيها على أمل أن تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق أرباح . ويمكن التحقق من نتائج نشاط المشروع فى واقع الأمر ، وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب إلى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياسا نقديا . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة فى العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة للزيادة السابقة عرضها فى الفصل المتقدم ، فقد أصبح من الضروري أن يستعين المحاسب بما يمكنه من أدوات وإجراءات ، تحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، ببرهن نشاطه ، بصورة سليمة وصادقة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه

الإجراءات .

## ٢ الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية :

لعلنا نذكر من الفصل السابق أننا أطلقنا على عناصر معادلة الميزانية في مرحلة متقدمة اسم الحسابات ، وقلنا مثلاً ان رصيد حساب النقدية يمكن ان يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، أو الحصول على قرض ، كما يمكن ان ينقص بسداد الأجور ، أو بسداد الدائنين ، أو بشراء بضاعة نقداً . وعلى هذا الأساس يمكن القول ان حساب النقدية يظهر ما كان موجوداً منها في تاريخ معين ، وما طرأ على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات ، ولا تخرج وظيفة أى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية من ذلك .

فالحساب اذن هو أداة محاسبية لاظهار آثار العمليات التي يقوم بها المشروع ( الوحدة المحاسبية ) على عنصر معين من عناصر الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب أشكالاً متعددة غير انه في اكثر صورته استخداماً يتخذ شكل حرف ( T ) ، حيث يكون له جانبان ، أحدهما الى اليسار والآخر الى اليمين ، كما هو موضح في الشكل الآتي :

نموذج حساب على شكل حرف ( T )

اسم الحساب

||

ولا نتخذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص أحد الجانبين لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التي تؤدي إلى نقص الحساب . وليست هذه العملية - عملية تخصيص جانبي الحساب - متروكة للاختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف إلى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبي على ألبامها لفترة اقرب من ٦٠ سنة ، وبأصناف

معارف عليها دوليا . ولنفرض مثلاً قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للأصول بصفة مجمعة أو اجمالية والثاني للخصوم بصفة مجمعة أو اجمالية ، ودعنا نتفق ان زيادة الحساب يتم تسجيلها في جانبه الايمن ، بينما يسجل نقص الحساب في جانبه الايسر بصرف النظر عن كونه حساباً للأصول أو حساباً للخصوم . فإذا ما اتبعنا هذا الإجراء لوجدنا أن مجموع الأصول الموجدة سوف يساوى مجموع الخصوم القائمة في نهاية الفترة التي يتم تسجيل العمليات في الحسابين منها ، فمجموع الأصول في نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الايمن ( مجموع الزبادات ) بعد خصم مجموع الجانب الايسر (النقص) . كما ان مجموع الخصوم ايضا يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الايسر من مجموع الجانب الايمن . وبمعنى آخر، سوف نجد أن كل من الحسابين يمثل صورة طبق الأصل من الآخر ( لاحظ ان تبادل الأصول الذي لا يؤثر على الخصوم لن يظهر في حساب الأصول في هذه الحالة ) . فلم لا نكتفى بحساب واحد اذن ؟ .

والواقع ان الحسابات يتم تقسيمها لأغراض إثبات العمليات فيها الى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه المراجعة الحسابية التلقائية . ويتم اثبات الزيادة في حسابات احدى هاتين المجموعتين في الجانب الايمن منها بينما يتم اثبات النقص في الجانب الايسر ، ويتم اثبات الزيادة في حسابات المجموعة الثانية في الجانب الايسر منها ويتم اثبات النقص في الجانب الايمن . وعند ترصيد ، كل من المجموعتين في نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وان يتطابق مجموع أرصدة كل من المجموعتين مع الاخرى ، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبي كل حساب وإيجاد الفرق بينها . وعادة ما يتم الترصيد حسابياً بطريقة المتهم الحسابي . فيتم جمع الجانب الأكبر من



الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الآخر ويتم إيجاد المتعم الحسابى للجانب الأصغر ليصل الى مجموع الجانب الأكبر ، ويدون هذا المتعم فى الجانب الأصغر يمثل رصيد الحساب . و « الرصيد » اذن هو الفرق بين جانبي الحساب . ويظهر فى الجانب الايسر اذا كان الجانب الايمن اكبر من الجانب الايسر ، ويظهر الرصيد فى الجانب الايمن اذا كان الجانب الايسر اكبر من الجانب الايمن ، وذلك مع مراعاة ان هذا الرصيد يمثل « الموجود » فى الحساب فى نهاية الفترة المحاسبية .

وعند تقسيم الحسابات الى المجموعتين المشار اليهما سابقا يراعى ان أرصدة احدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الايسر وان أرصدة المجموعة الاخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الايمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الاخرى مساعدة فعالة فى اكتشاف الأخطاء كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام القيد الذى يحقق هذا الغرض فى هاتين المجموعتين من الحسابات « نظام القيد المزدوج » الذى سوف يرد شرحه عاجلا .

ولنعد الآن الى كيفية تقسيم الحسابات الى هاتين المجموعتين . والواقع ان التقسيم ينبثق أساسا من « معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية » . فقد جرت العادة على اعتبار ان الأصول التى تظهر فى الجانب الايمن من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الأصول ، وعلى اعتبار ان الخصوم ( حقوق الملكية + الإلتزامات ) التى تظهر فى الجانب الايسر من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على ذلك ان النقص فى الأصول يتم اثباته فى الجانب الايسر من حساباتها .

والنقص في الخصوم يتم اثباته في الجانب الايمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك ايضا أن أرصدة الأصول في نهاية الفترة المحاسبية ( المتمتات المحاسبية لحساباتها ) تظهر في الجانب الايسر من حساباتها وأرصدة الخصوم في نهاية الفترة المحاسبية تظهر في الجانب الايمن من حساباتها .

واتوضيح ذلك دعنا نفترض ان الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت في اول يناير وقامت بالعمليات الآتية :

- ( أ ) حصلت على رأس مال نقدي قدره ٥٠٠.٠٠٠ جنيه من الشركاء .
- ( ب ) اشترت اثاثا وتركيبات بمبلغ ١٨٠.٠٠٠ جنيه مدد منها نقدا ١٢٠.٠٠٠ جنيه ، والباقي يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة .
- ( ج ) اقترضت من البنك ٤٠٠.٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للتجارة فيها ، حصلت عليه نقداً .
- ( د ) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر الميارة ٦٠.٠٠٠ جنيه تم سداد نصف قيمتها نقداً ، والباقي يستحق للشركة العربية لإنتاج السيارات ( تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لأغراض الاتجار فيها ) .
- ( هـ ) قامت بأداء خدمات صيانة وإصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ١٥٦٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ١٠.٠٠٠ جنيه .
- ( و ) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من أجور ومواد ومهمات ١١٥٠٠ جنيه سددت نقداً .

وبلاحظ أن العملية ( أ ) تؤدي إلى زيادة النقدية ( أصول ) وزيادة رأس المال ( خصوم ) بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه . فإذا فتحنا حساب للنقدية وحساب لرأس المال لظهر في الجانب الايمن من النقدية مبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه وفي الجانب الايسر من حساب رأس المال نفس المبلغ .

العملية ( ب ) — تتطلب فتح حساب للأثاث والتركيبات يثبت في الجانب الأيمن منه ١٨٠.٠٠٠ جنيه مقابل اثبات ١٢٠.٠٠٠ جنيه في الجانب الأيسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت في الجانب الأيسر منه مبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين ( أ ) ، ( ب ) تظهر الحسابات التي تسجل أثر العمليات السابقة كالآتي :

زيادة	حساب النقدية ( أصول )	نقص
جنيه	جنيه	
٥٠.٠٠٠ ( أ )	١٢٠.٠٠٠ ( ب )	
٤٠.٠٠٠ ( ٢ )	١٨٠.٠٠٠ ( ٥ )	
١٠.٠٠٠ ( ٥ )	١١٠.٥٠٠ ( و )	
نقص	حساب الدائنين ( خصوم )	زيادة
جنيه	جنيه	
	٦٠.٠٠٠ ( ب )	
نقص	حساب رأس المال ( خصوم )	زيادة
جنيه	جنيه	
	٥٠.٠٠٠ ( أ )	
زيادة	حساب الأثاث والتركيبات ( أصول )	نقص
جنيه	جنيه	
١٨٠.٠٠٠ ( ب )		

زيادة	حساب البضاعة	سيارات (أصول)	نقص
جنيه	(د)	جنيه	
٣٦٥٠٠٠			
نقص	حساب قرض البنك (خصوم)	زيادة	
جنيه		جنيه	
		٤٠٥٠٠٠	(٣)
نقص	حساب الموردون (خصوم)	زيادة	
جنيه		جنيه	
		١٨٥٠٠٠	(د)
زيادة	حساب العملاء (أصول)	نقص	
جنيه	(هـ)	جنيه	
٥٥٦٠٠			
نقص	حساب الأرباح المحتجزة	زيادة	
جنيه	(و)	جنيه	
١١٥٠٠		١٥٥٦٠٠	(هـ)

ويلاحظ أنه في كل عملية من العمليات يكون مجموع ما ثبت في الجانب الايمن من حساب أو حسابات معينة لا بد وأن يتساوى مع مجموع ما ثبت في الجانب الايسر لحساب أو حسابات أخرى، وهذا ما يسمى بقاعدة أو مبدأ (القيد المزدوج) . ويطلق على اثبات كل عملية من العمليات محاسيبيا د إجراء قيد محاسبي . .

وهي هذا الأساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية في صورة حسابات

على الوجه التالي (١) :

$$\frac{\text{الإلتزامات}}{+|-} + \frac{\text{حقوق الملكية}}{+|-} = \frac{\text{الأصول}}{-|+}$$

و أوضح اشارة ( + ) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما أوضح اشارة ( - ) الجانب الذى يتم فيه اثبات نقص الحساب .

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق ان الميزانية العمومية يتم تصويرها فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر أرصدة حسابات الأصول وحسابات الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد ان أرصدة الأصول تظهر فى بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية فى الجانب الايمن من حساباتها ، ويطلق عليها أرصدة أول الفترة ، أى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من أصول مختلفة فى بداية الفترة . كما ان أرصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر فى بداية الفترة المحاسبية فى الجانب الايسر من حساباتها . وايسر فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من أن المتمم الحسابى لجانبى كل حساب من حسابات الأصول والذى يجعل الجانب الاصغر مساويا للجانب الأكبر يظهر فى العادة فى الجانب الايسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترصيد تتم فى نهاية فترة معينة ويكون الرصيد فى تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الأساس يمكن القول أن كل حساب من الحسابات يظهر به الرصيد الموجود فيه فى بداية الفترة ، والتغيرات التى طرأت

(١) اتبع هذه الطريقة ادواردس ، وهرمانسون ، وسامونسون فى كتابهم الممتاز :

James D. Edward, Rogar Hermanson, & R.F. Salmonson,  
Accounting: A Programmed Text, (Homewood : Ill. : Richard  
D. Irwin, Inc. 1967), P. 64



عليه من زيادة أو نقص خلال الفترة ، ويظهر به الرصيد الموجود في نهاية الفترة .  
ويظهر رصيد أول الفترة في حسابات الأصول في الجانب الايمن منها ، وتسجل  
الزيادة في نفس الجانب ، ويسجل النقص في الجانب الايسر ويظهر فيه رصيد  
آخر الفترة . أى ان كل حساب من حسابات الأصول يمكن التعبير عنه في صورة  
المعادلة التالية :

$$\text{مجموع الجانب الايمن} = \text{مجموع الجانب الايسر}$$

$$\text{الرصيد الموجود أول الفترة} + \text{الزيادة} = \text{النقص} + \text{الرصيد الموجود في نهاية الفترة} .$$

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من  
المعادلة التالية :

$$\text{مجموع الجانب الايمن} = \text{مجموع الجانب الايسر}$$

$$\text{النقص} + \text{الرصيد الموجود في نهاية الفترة} = \text{الرصيد الموجود في أول الفترة} + \text{الزيادة} .$$

وبوضح المثال الوارد في الصفحة التالية العلاقة بين الميزانية العمومية في  
تاريخ معين وأرصدة حساباتها في بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .  
ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية  
العمومية ان رصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب . أى ان أرصدة  
حسابات الأصول التى تظهر في الجانب الايمن من الميزانية تظهر في الجانب الايمن  
من حساباتها وأرصدة حسابات الخصوم التى تظهر في الجانب الايسر من الميزانية  
تظهر في الجانب الايسر من حساباتها .

ويطلق على الجانب الايمن من أى حساب ( سواء كان حساب أصول أو  
حساب خصوم أو حساب إيرادات أو حساب مصروفات ) الجانب المدين كما

يطلق على الجانب الايسر من أى حساب الجانب الدائن . وذلك بالطبع مع مراعاة ان الجانب الايمن المدين في حسابات الاصول هو الجانب الذى تزداد فيه والجانب الايسر الدائن لها هو الجانب الذى تنقص فيه . أما حسابات الخصوم فهي تزداد في جانبها الايسر الدائن وتنقص في جانبها الايمن المدين . ويترتب على ذلك ان زيادة الاصول يتم اثباتها عن طريق جعل حساباتها مدينة ( اى تسجيلها في الجانب الايمن فيها ) ، وان نقص الاصول يتم اثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، اى يتم اثبات زيادتها بجعل حساباتها دائنة ، ويتم اثبات نقصها بجعل حساباتها مدينة .

الميزانية العمومية في ١٩٨١/١٢/٣١

الخصوم	الأصول																												
<table border="1"> <tr> <td>جنيه</td><td>١٨٠٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>رأس المال</td><td></td></tr> <tr> <td>الأرباح المحتجزة</td><td>٣٩٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>قرض من البنك</td><td>٤٠٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>دائنون</td><td>٣٣٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>أوراق دفع</td><td>٢٠٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td></td><td><u>٣١٢٠.٠٠٠</u></td></tr> </table>	جنيه	١٨٠٠.٠٠٠	رأس المال		الأرباح المحتجزة	٣٩٠.٠٠٠	قرض من البنك	٤٠٠.٠٠٠	دائنون	٣٣٠.٠٠٠	أوراق دفع	٢٠٠.٠٠٠		<u>٣١٢٠.٠٠٠</u>	<table border="1"> <tr> <td>جنيه</td><td>٧٥٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>مباني</td><td></td></tr> <tr> <td>أثاث</td><td>٣٥٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>بضاعة</td><td>٩٢٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>مدينون</td><td>٤٦٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td>نقدية</td><td>٦٤٠.٠٠٠</td></tr> <tr> <td></td><td><u>٣١٢٠.٠٠٠</u></td></tr> </table>	جنيه	٧٥٠.٠٠٠	مباني		أثاث	٣٥٠.٠٠٠	بضاعة	٩٢٠.٠٠٠	مدينون	٤٦٠.٠٠٠	نقدية	٦٤٠.٠٠٠		<u>٣١٢٠.٠٠٠</u>
جنيه	١٨٠٠.٠٠٠																												
رأس المال																													
الأرباح المحتجزة	٣٩٠.٠٠٠																												
قرض من البنك	٤٠٠.٠٠٠																												
دائنون	٣٣٠.٠٠٠																												
أوراق دفع	٢٠٠.٠٠٠																												
	<u>٣١٢٠.٠٠٠</u>																												
جنيه	٧٥٠.٠٠٠																												
مباني																													
أثاث	٣٥٠.٠٠٠																												
بضاعة	٩٢٠.٠٠٠																												
مدينون	٤٦٠.٠٠٠																												
نقدية	٦٤٠.٠٠٠																												
	<u>٣١٢٠.٠٠٠</u>																												

وتظهر الحسابات الواردة في الميزانية السابقة في ١/١/١٩٨٢ كالآتي :

زيادة	حساب المباني	نقص
جنيه	جنيه	
٧٥٠٠٠		
رصيد		

زيادة	حساب الأثاث	نقص
جنيه	جنيه	
٣٥٠٠٠		
رصيد		

زيادة	حساب البضاعة	نقص
جنيه	جنيه	
٩٢٠٠٠		
رصيد		

زيادة	حساب المدينون	نقص
جنيه	جنيه	
٤٦٠٠٠		
رصيد		

زيادة	حساب النقدية	نقص
جنيه	جنيه	
٦٤٠٠٠		
رصيد		

نقص	حساب رأس المال	زيادة
جنيه	جنيه	
	١٨٠٠٠٠	
	رصيد	

زيادة	حساب الأرباح المحتجزة	نقص
	جنيه ٣٩٠.٠٠٠ رصيد	جنيه
زيادة	حساب قرض البنك	نقص
	جنيه ٤٠.٠٠٠ رصيد	جنيه
زيادة	حساب الدائنين	نقص
	جنيه ٣٣.٠٠٠ رصيد	جنيه
زيادة	حساب أوراق الدفع	نقص
	جنيه ٢٠.٠٠٠ رصيد	

### ٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات :

لا شك في أنه من الممكن أن يتم تسجيل جميع العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأصول والخصوم . إلا أن الغالبية العظمى من عمليات أي مشروع تتمثل في الواقع في عمليات تتعلق في أحد طرفيها بالإيرادات التي يحصل عليها المشروع ، أو المصروفات التي يتحملها ، أو التكاليف التي يستنفدها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات . وكما سبق أن أوضحنا في الفصل المتقدم ، فإن عمليات الإيرادات والمصروفات ينعكس أثرها على حقوق الملكية في الحساب الذي خصصناه لذلك واطلقنا عليه الأرباح المحتجزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الإيرادات والمصروفات غالباً ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الأثر ، فإن إدماجها

كلها في حساب واحد ، حساب الأرباح المحتجزة ، حتى تصبح في صلب معادلة الميزانية يصبح أمرا غير عمليا . ولو تصورنا حساب الأرباح المحتجزة في هذه الحالة لتوقعنا ان يصبح من الطول بحيث يغطي عددا كبيرا جدا من الصفحات بحيث يجعل فيه في هذه الحالة كل عمليات الإيرادات والمصروفات ، وكما سبق ان ذكرنا ايضا ، وهذه الأسباب ، فإنه يصبح من المستحسن تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات في مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكننا من أعداد الحساب الختامي السابق التعرض له ، وعلى ان يكفي باظهار الأثر النهائي لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الإيرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية في حساب الأرباح المحتجزة .

وتعتبر الإيرادات مصدرا من مصادر الحصول على الأصول مثلها في ذلك مثل حقوق الملكية والإلتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه الملاك للشروع في سبيل الحصول على أصول ، وتمثل الإلتزامات ما يقدمه الغير ( بخلاف الملاك ) المشروع من موارد مالية تساعد في تمويل الحصول على أصول ، وتمثل الإيرادات ما يحصل عليه المشروع من أصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه في تقديم السلع والخدمات الى عملائه . وتأسيسا على ذلك فإن حسابات الإيرادات تعامل معاملة حقوق الملكية والإلتزامات من حيث اثبات العمليات فيها . فيتم اثبات الزيادة في الجانب الايسر منها كما يتم اثبات النقص في الجانب الايمن منها . ولتوضيح ما تقدم افترض ان شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية :

أ - ادت خدمات لعملاء بلغت إيراداتها منها ١٥٠ جنية تحصل منها

نقدًا ٨٥٠ جنية .



ب - باعت بضاعة إلى عملائها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٥٠٠٠ جنيه .

ج - حصلت فوائد على حساب العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٥٠ جنيه نقداً .

فان أثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتي :

مدین	حساب مبيعات البضاعة ( إيرادات )	دائن
	جنيه	(ب)
	٣٠٠٠٠	
مدین	حساب مبيعات الخدمات ( إيرادات )	دائن
	جنيه	(أ)
	١٢٥٠	
مدین	حساب إيرادات الفوائد ( إيرادات )	دائن
	جنيه	(ج)
	٤٥٠	
مدین	حساب العملاء ( أصول )	دائن
جنيه	(أ)	
٨٥٠	(ب)	
٢٥٠٠٠	(ج)	
٤٥٠		
مدین	حساب العملاء ( أصول )	دائن
جنيه	(أ)	
٤٠٠	(ب)	
٢٥٠٠٠		

ويلاحظ ان العملية (أ) أدت إلى زيادة الإيرادات (حساب مبيعات الخدمات) بمبلغ ١٢٥٠ جنيه مقابل زيادة النقدية (أصول) بمبلغ ٨٥٠ جنيه والعملاء (أصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، وقد أدت العملية (ب) إلى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه وزيادة العملاء بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل زيادة الإيرادات (مبيعات البضاعة) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة ، أما العملية (ج) فقد أدت إلى زيادة النقدية ، وزيادة الإيرادات (الفوائد) بمبلغ ٤٥٠ جنيه . لاحظ أن زيادة الأصول تقع في الجانب الايمن (المدين) من حساباتها وزيادة الإيرادات تقع في الجانب الأيسر (الدائن) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الإيرادات ، ذلك أولا لأن المصروفات يترتب عليها إما استخدام أصول (أى نقص فى الأصول) أو زيادته فى الإلتزامات ، وثانيا ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالأصول تمثل موارد إقتصادية متاحة للشروع للاستخدام فى مزاولة نشاطه ، وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فإن تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول إلى مصروف ، ومن ثم تؤدي إلى نقص قيمة الموارد الإقتصادية المتاحة للشروع للاستخدام فى فترات مقبلة . كما أن المشرع قد ينفق موارد مالية (نقدية) أو يتحمل الإلتزامات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى مزاولة نشاطه ، وهى تتمثل فى الأجر والمدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الأصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انفاقها فى مزاولة نشاط المشرع نقص مماثل فى حقوق الملكية . وعلى هذا الأسس فإن حسابات المصروفات تزداد فى جانبها الايمن (أى يجعلها مدينة) وتقص فى جانبها الأيسر (أى يجعلها دائنة) . أى بمعنى آخر ، فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الأصول . ويأمل

ذلك يذكرنا بما أطلقنا عليه في الفصل السابق المعادلة المحاسبية أو معادلة ميزان المراجعة بصيغتها التفصيلية كالآتي :

$$\text{الأصول} = \text{المصروفات} + \text{الإيرادات}$$

حيث تمثل المصروفات والإيرادات تلك التي تتعلق بالفترة المحاسبية ، وحيث تمثل الأصول والخصوم أرصدة نهاية الفترة ولا تحتوى على أرباح الفترة .  
ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجاره الحديثة قامت بالآتي :

د - دفعت أجور نقدية أعمال الصيانة في سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٦٤٠ جنيه وما زال مستحقا لهم ٣٢٠ جنيه .

هـ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢١٣٥٠ جنيه .

و - قامت الشركة بسداد الأيجار عن الفترة وقدره ٥٧٠ جنيه . ويكون الأمر

هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتي :

مدين	حساب الاجور ( مصروفات )	دائن
جنيه ٩٦٠	( د )	
مدين	حساب الاجور المستحقة ( التزامات )	دائن
	جنيه ٣٢٠ ( د )	
مدين	حساب التقديرة ( أصول )	دائن
جنيه ٨٥٠ ( أ )	جنيه ٦٤٠ ( د )	
٢٥٠٠٠ ( ب )	٧٥٠ ( و )	
٤٥٠ ( ج )		

مدین	حساب البضاعة (أصول)	دائن
	جنيه ٢١٣٥٠ (أ)	
مدین	حساب الإيجار (مصرفات)	دائن
جنيه ٧٥٠ (و)		
مدین	حساب تكلفة البضاعة المباعة (مصرفات)	دائن
جنيه ٢١٣٥٠ (أ)		

ويلاحظ أن العمليات ( أ ) ، ( ب ) ، ( ج ) في حساب النقدية تمثل عمليات الإيرادات في المثال السابق .

وقد أدت العملية ( د ) إلى زيادة الأجور ( مصرفات ) بمبلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقداً وقدره ٦٤٠ جنيه ، وزيادة الالتزامات ( أجور مستحقة ) بمبلغ ٣٢٠ جنيه ، وتمثل الأجور المستحقة التزاماً على المنشأة للعاملين لأنها حصلت على الخدمة منهم دون الوفاء بقيمتها لهم ، وبذلك فيؤدي الحصول على الخدمة إلى زيادة المصروفات كما يؤدي عدم سداد قيمة الخدمة التي استفادت بها المنشأة إلى زيادة التزاماتها . أما العملية ( هـ ) فقد أدت إلى نقص البضاعة ( أصول ) بمبلغ ٢١٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة ( مصرفات ) بنفس المبلغ . وأدت العملية ( و ) إلى نقص النقدية مقابل زيادة الإيجار ( مصرفات ) بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

ورغم دواعي الحاجة التي تضطرنا إلى تفصيل حسابات الإيرادات والمصرفات في حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التي تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فإن هذه





ولا تخرج عمليات المشروع التي يتم تسجيلها في المحاسبة المالية عملياً عن هذه المجموعات الخمسة من الحسابات . ويهتم المحاسب بتسجيل أثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات :

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقاً لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالعناصر التي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع وفي حسابها الختامي . ومن ثم تنقسم الحسابات عموماً إلى مجموعتين عريضتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن رأينا إلى حسابات أصول وحسابات حقوق ملكية وحسابات التزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة إلى حسابات إيرادات ، وحسابات مصروفات ، ويطلق على حسابات النتيجة في كثير من الأحيان « الحسابات الاسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التي يستخدمها المشروع « اصطلاح » الدليل المحاسبي ، Chart of Accounts ويطلق على الدفتر ( أو الدفاتر ) التي تحتوي على هذه الحسابات اصطلاح « دفتر الأستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التي تتعلق به . وينقسم كل حساب في الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا ، إلى جانبين : اليمين يطلق عليه الجانب المدين ، واليسر يطلق عليه الجانب الدائن . ويحتوي كل جانب من الجانبين على خانة توضح الآتي :

المبلغ : ويوضح قيمة العملية بالجنهيات والمليمات ( أو بأى وحدات نقدية أخرى ) :

البيان : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية ( أثرها على الحساب المقابل ) .

رقم المستند : وهو المصدر الذي يمثل سند تمام العملية وأثارها وقيمتها .

التاريخ : وهو تاريخ اتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بأنه أداة لتسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع معبراً عنها بوحدات قياس نقدية . ويتخذ الحساب في صورته المقسمة الشكل الآتي :

حساب استاذ							
مدين				اسم الحساب			
دائن							
مليم جنبه	بيان	رقم المستند	التاريخ	مليم جنبه	بيان	رقم المستند	التاريخ

وقبل اجراء قيد العمليات التي يقوم بها المشروع في الحسابات التي تتأثر بها ، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التي يتم قيدها ( اثباتها ) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فإن أى عملية من العمليات التي يقوم بها المشروع يتأثر بها على الاقل حسابين . فإذا جعل أحد الحسابين مديناً ، فلا بد وأن يكون الحساب الآخر دائناً وذلك طبقاً لقاعدة القيد المزدوج التي سبق وان اشرنا إليها أيضاً . ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذي يجعل مديناً والحساب الذي يجعل دائناً . وإذا تعددت الحسابات التي تتأثر بعملية واحدة ، فإن أحد هذه الحسابات أو بعضها يجعل مديناً ويجعل الباقي دائناً . ولا بد أن يتساوى مجموع المبالغ للمدينة مع مجموع المبالغ الدائنة في كل عملية من العمليات . وفيما يلي أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التي تجعل مديناً والحسابات التي تجعل دائنة . وسوف يجد القارئ أننا قد قمنا باجراء مثل هذا التحليل في البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لعيادة الاجهزة والامعدات الالكترونية وقامت بالعمليات الآتية :

أ - حصلت الشركة على رأس مال نقدي قدره ٣٥٠.٠٠٠ جنيه من مؤسسيها .

ب - قامت بشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ١٢٠٣٥٠ جنيه سدد منه نقداً ٩٠.٠٠٠ والباقي على الحساب .

ج - قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها في أداء نشاطها بمبلغ ٣٠٣٥٠ جنيه نقداً .

د - قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧٠٣٥٠ جنيه، حصلت منها نقداً على ٤٠٣٥٠ جنيه ، والباقي على الحساب .

هـ - قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشعير استهلكتها سيارة النقل عن الفترة .

و - قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنتهية وبلغت ١٠٤٥٠ جنيه .

ويتم تحليل هذه العمليات وإثباتها في الحسابات كالتالي :

== العملية ( أ ) == ادت إلى الحصول على نقدية ، أي أن النقدية زادت بمبلغ ٣٥٠.٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب رأس المال ، وقد زاد بنفس القيمة . وبالتالي يجلل حساب النقدية مديناً وحساب رأس المال دائناً ، ويتم إثباتها كالتالي :

مدين	حساب النقدية	دائن
جنيه	جنيه	
٣٥٠.٠٠٠	(أ)	

مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه	
	۳۵۰۰۰	(أ)

— العملية (ب) أدت إلى زيادة الأثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص النقدية (أصول) ، وزيادة الإلتزامات (خصوم) ويجعل حساب الأثاث والتركيبات مدینا مقابل جعل كل من حسابي النقدية والدائنون دائنا كآلاتي :

مدین	حساب النقدية	دائن
جنيه	جنيه	
۳۵۰۰۰	۹۰۰۰	(ب)
(أ)		

مدین	حساب رأس المال	دائن
جنيه	جنيه	
	۳۵۰۰۰	(أ)

مدین	حساب الأثاث والتركيبات	دائن
جنيه		
۱۲۰۳۵۰	(ب)	

مدین	حساب الدائنون	دائن
جنيه	جنيه	
	۳۰۳۵۰	(ب)

— العملية (ج) — تؤدي إلى زيادة السيارات (أصول) مقابل نقص النقدية (أصول) ، أي يجعل حساب السيارات مدینا ويجعل حساب النقدية دائنا .

— العملية (د) — تؤدي إلى زيادة الإيرادات (أي جعل حسابها دائنا)

مقابل زيادة النقدية (أى جعل حسابها مدينا) ، وزيادة العملاء (أى جعل حسابهم مدينا لانهم من الأصول) .

ويثبتان العمليتان (٣) ، (د) فى الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتى :

مدین	حساب النقدية	دائن
جني	جني	
٢٥٠٠٠	(أ)	١٠٠٠ (ب)
٤٠٢٥٠	(د)	٢٠٢٥٠ (٣)

مدین	حساب رأس المال	دائن
جني	جني	
		٢٥٠٠٠ (أ)

مدین	حساب الأثاث والتركيبات	دائن
جني	جني	
١٢٠٢٥٠ (ب)		

مدین	حساب الدائنين	دائن
جني	جني	
		٢٠٢٥٠ (ب)

مدین	حساب السيارات	دائن
جني	جني	
٢٠٢٥٠ (٣)		



مدین	حساب الايرادات	دائن
	جنيه	
	۷۳۵۰	(د)
مدین	حساب العملاء	دائن
جنيه		
۳۱۰۰	(د)	

العملية ( هـ ) -- تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات ( وقود وزيت ) بمبلغ ٣٥ جنيه ، أي يجعل حساب المصروفات : وقود وزيت مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

العملية و -- تؤدي إلى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات ( أجور ) بمبلغ ٤٥٠ ر ١ جنيه ، أي يجعل حساب المصروفات -- أجور مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

والمطلوب منك هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد اثبات العمليتين ( هـ ) ، ( و ) .

ولعل من الواضح الآن أن جعل أي حساب مدينا يعني إثبات العملية في جانبه الأيمن ، وجعل أي حساب دائنا يعني إثبات العملية في جانبه الأيسر . وقد جرى العرف المحاسبي على استبدال لفظة مدین باصطلاح «منه» واستبدال لفظة دائن، باصطلاح «له» . كما جرى العرف المحاسبي أيضا على اختصار لفظة «حساب» واستبدالها باصطلاح «ح/» . فبدلا من أن نقول «حساب النقدية» مثلا نقول «ح/ النقدية» .

وكما يتضح من المثال السابق فإن تحليل العمليات يعني تحديد الحسابات التي تجعل مدينة والمبالغ التي تجعل مدينة بها ، وتحديد الحسابات التي تجعل دائنية

والمبالغ التي تجعل دائنة بها. وعلى سبيل المثال اذا كانت العملية تؤدي الى زيادة أحد حسابات الأصول وجعله مدينا ، فان طرفها الدائن يمكن أن يؤدي الى أى من الحالات التالية :

١ - جعل أحد حسابات الأصول الأخرى دائنا بالقيمة ومثال ذلك تحصيل نقدية من عملاء .

٢ - جعل أحد حسابات الالتزامات دائنا بالقيمة ومثال ذلك شراء أحد الأصول على الحساب أو الحصول على قرض من البنك .

٣ - جعل أحد حسابات حقوق الملكية دائنا بالقيمة ومثال ذلك زيادة رأس المال .

٤ - جعل أحد حسابات الإيرادات دائنا بالقيمة ومثال ذلك بيع بضاعة نقداً أو على الحساب .

٥ - جعل أحد حسابات المصروفات دائنا بالقيمة ونرجىء إعطاء مثال على ذلك لمعالجة العمليات المستمرة وتصحيح الأخطاء .

٦ - جعل أى مزيج من الأقسام الخمسة السابقة دائنا بالقيمة مثل شراء بضاعة وهدم سداد القيمة بالكامل .

ويوفى كل الأحوال لابد وأن يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق قاعدة القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة .

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن في الآتي :

الدائن يؤدي الى :	المدين يؤدي الى :
(١) نقص الأصول	(١) زيادة الأصول
(٢) نقص المصروفات	(٢) زيادة المصروفات
(٣) زيادة حقوق الملكية	(٣) نقص حقوق الملكية
(٤) زيادة الإلتزامات	(٤) نقص الإلتزامات
(٥) زيادة الإيرادات	(٥) نقص الإيرادات

هذا ونختتم هذا البناء بمثال توضيحي لأهم النقاط التي ابرزناها فيه .  
فيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة .

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
أولا : الأصول	ثالثا : الإيرادات		
١٠١	مباني	٥٠١	مبيعات البضاعة
١٠٢	سيارات	٥٠٢	إيرادات الخدمات
١٠٣	عدد وأدوات		رابعا : المصروفات
٢٠١	بضاعة	٦٠١	الاجور
٢٠٢	علاء	٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة
٢٠٣	أوراق قبض	٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة
٢٠٤	نقدية	٦٠٤	وقود وزيوت
	ثانيا : الخصوم	٦٠٥	مياه وإنارة
٣٠١	رأس المال	٦٠٦	إعلان ودعاية
٣٠٢	الأرباح المحجوزة	٦٠٧	مصروفات متنوعة
٤٠٠	للوردون		
٤٠١	الدائنون		
٤٠٢	المصروفات المستحقة		

وقد تأمست الشركة في ١/١/١٩٧٥ وقامت بالعمليات الآتية :

- أ - بلغ رأس المال المدفوع في ١/١/١٩٧٥ مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه .
- ب - قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠.٠٠٠ جنيه سددت نقدا في ١/٥/١٩٧٥ .
- ج - قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١.٥٠٠ جنيه على الحساب .

د - قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ بأداء خدمات أعمالها بلغت قيمتها ٢٤٦٠ جنيه على الحساب .

هـ - بتاريخ ١٢ / ١ قامت الشركة بشراء بضائع الاتجار فيما بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيه ، سدد من ثمنها ٢٣٥٠ جنيه والباقي على الحساب .

و - حصلت الشركة مبلغ ٢٢٥٠ جنيه من عملاتها بتاريخ ١/١٤ .

ز - باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه تحصل نصفها نقداً وحصلت على أوراق قبض من العملاء بالباقي ، وذلك بتاريخ ١٦ / ١ .

ح - اشترت الشركة عدد أدوات بتاريخ ١٩ / ١ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .

ط - سددت الشركة مصروفات دعاية وإعلان بتاريخ ٢٢ / ١ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه .

ي - قامت الشركة بأداء خدمات صيانة أعمالها نقداً بتاريخ ٢٤ / ١ بلغت قيمتها ٢٣٥٠ جنيه وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٧٠ جنيه سددت نقداً .

ك - قامت الشركة بتاريخ ٢٦ / ١ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

ل - بتاريخ ٣١ / ١ قامت الشركة بسداد الأجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه ، والمياه والاتارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافه التي تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .

م - بلغت مصروفات الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر والتي لم تسدد



بعد ١٤٠٠ جنيه .

والمطلوب : ( ١ ) تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات للمدينة ، والحساب أو الحسابات الدائنة في كل عملية . قم بأعداد قائمة لها جانبان ، الجانب الايمن يوضح رقم الحساب المدين في العملية والمبلغ المدين به ، والجانب الايسر يوضح رقم الحساب الدائن في العملية والمبلغ الدائن به .

( ٢ ) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المعروضة في الصفحة التالية المطلوب الاول .

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الأستاذ في صورتها المبسطة على

الوجه التالي :

منه	١٠١/٣ ( مبانى )	له
جنيه		
٤٠٠٠٠	( ب )	
منه	١٠٢/٣ ( سيارات )	له
جنيه		
١١٠٥٠٠	( ج )	

والوفاء بالمطلوب الأول تقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التالية :-

رقم العملية	الطرف المدين		الطرف الدائن		تاريخ العملية	بيان العملية
	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)	رقم الحساب	المبلغ (جنيه)		
ا	٢٠٤	١٥٠٠.٠٠٠	٣٠١	١٥٠٠.٠٠٠	١٩٧٥/١/١	الحصول على راس المال نقدا
ب	١٠١	٤٠٠.٠٠٠	٢٠٤	٤٠٠.٠٠٠	١٩٧٥/١/٥	شراء مباني نقدا
ج	١٠٢	١١٠٥٠٠	٤٠١	١١٠٥٠٠	١٩٧٥/١/٧	شراء سيارات على الحساب
د	٢٠٢	٣٠٤٦٠	٥٠٢	٣٠٤٦٠	٧٥/١/١٠	استحقاق إيرادات
هـ	٢٠١	٦٧٠٥٠٠	٢٠٤	٤٢٠٣٥٠	٧٥/١/١٣	شراء بضاعة نقدا
			٤٠١	٢٥٠١٥٠		وعلى الحساب
و	٢٠٤	٢٠٢٥٠	٢٠٢	٢٠٢٥٠	٧٥/١/١٤	تحصيل تقديمه من العملاء
ز	٢٠٤	٢١٠٠٠٠				مبيعات بضاعة نقدا
	٢٠٣	٢١٠٠٠٠	٥٠١	٤٢٠٠٠٠	٧٥/١/١٦	وعلى الحساب
	٦٠٢	٣٠٠.٠٠٠	٢٠١	٣٠٠.٠٠٠		تكلفه البضاعة المباعة
ح	١٠٣	٦٠٣٠٠	٤٠١	٦٠٣٠٠	٧٥/١/١٩	شراء عدد ادوات على الحساب
ط	٦٠٦	٣٦٠	٢٠٤	٣٦٠	٧٥/١/٢٢	سداد مصروفات دعاية و اعلان
ي	٢٠٤	٣٠٢٥٠	٥٠٢	٣٠٢٥٠	٧٥/١/٢٤	إيرادات خدمات نقدا
	٦٠٣	٤٧٠	٢٠٤	٤٧٠		ادوات ومهمات صيانة نقدا
ك	٢٠٤	١٥٠.٠٠٠	٢٠٢	١٥٠.٠٠٠	٧٥/١/٢٦	تحصيل اوراق قبض
	٦٠١	٢٠٧٥٠				سداد الاجور
	٦٠٥	٧٦٠				والمياه والاناوة
	٦٠٧	١٣٠	٢٠٤	٣٠٦٣٠	٧٥/١/٣١	والمصروفات المتنوعة نقدا
م	٦٠٦	١٤٠	٤٠٢	١٤٠	٧٥/١/٣١	مصروفات دعاية و اعلان
						مستحقه

له	منه
١٠٣ / ٣ (عدد وأدوات)	٦٧٣٠٠
	(ح)

له	منه
٢٠١ / ٣ (بضاعة)	٦٧٥٠٠
٢٠٣٠٠٠ (ز)	(س)

له	منه
٢٠٢ / ٣ (عملاء)	٣٧٤٦٠
٢٣٥٠ (و)	(د)

له	منه
٢٠٣ / ٣ (أوراق قبض)	٢١٧٠٠٠
١٥٧٠٠٠ (ك)	(ز)

له	منه
٢٠٤ / ٣ (التقديرة)	١٥٠٧٠٠٠
٤٠٧٠٠٠ (ب)	(ا)
٤٢٧٣٥٠ (س)	(و)
٣٦٠ (ط)	(ز)
٤٧٠ (ي)	(ى)
٣٧٦٣٠ (ل)	(ك)

منه	٣٠١ / ٣ (رأس المال)	له
		(أ) ١٥٠٠٠٠
منه	٤٠١ / ٣ (الدائنون)	له
		(ب) ١١٠٥٠٠
		(ج) ٦٠٠٠٠
منه	٣٠٢ / ٣ (الأرباح المحجوزة)	له
منه	٥٠٢ / ٣ (إيرادات الخدمات)	له
		(د) ٣٠٤٦٠
		(هـ) ٣٠٢٥٠
منه	٤٠٢ / ٣ (المصروفات المستحقة)	له
		(و) ١٤٠
منه	٦٠٣ / ٣ (تكلفة البضاعة المباعة)	له
	(ز) ٣٠٠٠٠	
منه	٥٠١ / ٣ (مبيعات البضاعة)	له
		(ز) ٤٢٠٠٠٠

له	منه	٤٠٠ /ـ (الموردون)
٢٥٠١٥٠		
له	منه	٦٠٣ /ـ (ادوات ومهمات)
	٤٧٠	(ى)
له	منه	٦٠١ /ـ (الاجور)
	٢٠٧٥٠	(ل)
له	منه	٦٠٥ /ـ (مياه وانارة)
	٧٦٠	(ل)
له	منه	٦٠٤ /ـ (وقود وزيوت)
له	منه	٦٠٦ /ـ (اعلان ودعاية)
	٢٦٠	(ط)
	١٤٠	(م)
له	منه	٦٠٧ /ـ (مصرفات متنوعة)
	١٢٠	(ل)



وبلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الأستاذ كما هو موضح في بداية هذا البند ، وعمدنا إلى تبسيطه إلى أقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية إثباتها في حسابات الأستاذ ، فإذا قمنا بإعادة تصوير حساب النقدية في المثال المتقدم ( ٢٠٤/٣ ) طبقاً للنموذج الوارد في بداية هذا البند لظهر على الصورة التالية :

٢٠٤/٣ (٣/النقدية)				منه			
رقم المستند	بيان	مليم	جنيه	رقم المستند	بيان	مليم	جنيه
٧٥/١/٥	ب شراء مباني	—	٤٠٠٠٠	٧٥/١/١	أ رأس المال	—	١٥٠٠٠٠
٧٥/١/١٢	ه شراء بضاعة	—	٤٢٠٢٥٠	٧٥/١/١٤	و متحصل من عملاء	—	٢٠٢٥٠
٧٥/١/٢٢	ط مصروفات دعاية وإعلان	—	٣٦٠	٧٥/١/١٦	ز مبيعات بضاعة	—	١١٠٠٠
٧٥/١/٢٤	ي أدوات ومهمات	—	٤٧٠	٧٥/١/٢٤	ح خدمات مباحة	—	٣٠٢٥٠
٧٥/١/٣١	ل سداد مصروفات رصيد آخر الشهر	—	٢٠٦٣٠ ١٠٤٠٦٩٠	٧٥/١/٢٦	ك متحصل من أوراق قبض	—	١٥٠٠٠
			١٩١٠٥٠٠				١٩١٠٥٠٠

#### ٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة :

سبق أن ذكرنا أن ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب ، واستخراج الفرق بينهما على طريقة المتعم الحسابي للجانب الأصغر ليصل إلى مجموع الجانب الأكبر . ففي حساب النقدية الموضح بهاميه نجد أن الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٠٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن

يبلغ مجموعه ٨٦٠٨٢٠ جنيهه ليكون الفرق ١٠٤٠٦٨٠ جنيه وهو يمثل المتعم الحساب للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساويا لمجموع الجانب المدين ( الأكبر ) . وسبق أن أطلقنا على هذا المتعم الحسابي اصطلاح « رصيد نهاية الفترة » ، تميزا له من رصيد بداية الفترة الذي يمثل أصل الموجود في الحساب في بداية الفترة . ويلاحظ أيضا أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد في بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالي ( يناير ) . وعلى هذا الأساس فإن رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر في الجانب المدين من الحساب في بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التي تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد النقدية مثلا يمثل نتيجة المقاصة بين المنحصلات ( العمليات التي تجعل بها النقدية مدينة ) والمدفوعات ( العمليات التي تجعل بها النقدية دائنة ) . وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات . وبصفة عامة ، فينصرف موقع رصيد بداية الفترة ونهاية الفترة في حساب النقدية على جميع حسابات الأصول . وعكس المنطق ينصرف على حسابات الخصوم .

وكما سبق أن أوضحنا أيضا فإن مجموع الأرصدة الخاصة بالحسابات المدينة ( أي التي تزداد في جانبها الايمن أي الجانب المدين ) لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة ( أي التي تزداد في جانبها الايسر أي يجعلها دائنة ) . وبمعنى آخر فإن مجموع أرصدة الأصول والمصروفات لابد وأن يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والإيرادات . وينسحب ذلك على أرصدة بداية الفترة وبصفة مستقلة ، كما ينسحب على أرصدة نهاية الفترة وبصفة مستقلة ، وهي نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضمانا فعالا لتحقيق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ،

وتمحيقاً لاستمرار توازن معادلة الميزانية ، ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك من طريق أعداد ما يطلق عليه ( ميزان المراجعة ) . ولا يخرج ميزان المراجعة من كونه كشف أو قائمة لها جانبان : أحدهما توضع فيه أرصدة الحسابات المديئة ( والتي تظهر كتتم حسابي في الجانب الدائن من حساباتها ) في نهاية الفترة ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة ( والتي تظهر كتتم حسابي للجانب الايمن من حساباتها ) في نهاية الفترة . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الأرصدة المدينة متساوياً مع مجموع الأرصدة الدائنة . ولا بد من أن يتساوى جانبي الميزان إلا إذا وجد خطأ ما يؤدي الى عدم تساويهما .

وإذا قمنا بأعداد ميزان المراجعة للشال المتقدم ( عليك القيام بترصيد باقي الحسابات على غرار حساب النقدية ) يظهر كالآتي :

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة في ١٩٧٥/١/٣١

رقم الحساب	اسم الحساب	دائن	مدين
		جنيه	جنيه
١٠١	مباني		٤٠٠,٠٠٠
١٠٢	سيارات		١١٠,٥٠٠
١٠٣	عدد وأدوات		٦٠,٣٠٠
٢٠١	بضاعة		٣٧٠,٥٠٠
٢٠٢	عملاء		١٠٢,١٠٠
٢٠٣	أوراق قبض		٦٠,٠٠٠
٢٠٤	تقديرة		١٠٤,٠٦٩
٣٠١	رأس المال	١٥٠,٠٠٠	
٤٠٠	الموردون	٢٥,٠١٥	
٤٠١	الدائنون	١٧,٠٨٠	
٤٠٢	المصروفات المستحقة	١٤٠	
٥٠١	مبيعات بضاعة	٤٢,٠٠٠	
٥٠٢	إيرادات الخدمات	٦٠,٧١٠	
٦٠١	الاجور		٢٠,٧٥٠
٦٠٢	تكلفة البضاعة المباعة		٣٠,٠٠٠
٦٠٣	أدوات ومهمات صيانة		٤٧٠
٦٠٥	مياه وإنارة		٧٦٠
٦٠٦	إعلان ودعاية		٥٠٠
٦٠٧	مصروفات متنوعة		١٢٠
		٢٤١,٠٨٠	٢٤١,٠٨٠

ويساعد ميزان المراجعة في تحقيق الاهداف الآتية :

١ — يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع أرصدة الحسابات الدائنة في دفتر الأستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجوانب المدين مع مجموع الجوانب الدائن في الميزان .

٢ — يسهل من عملية اكتشاف الأخطاء ، وتحديدتها ، وتصحيحها في الوقت المناسب .

٣ — يمكن الاعتماد عليه بصدد أعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التى تستخدم فى هذا الغرض .

٦ — ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية :

وضحنا فيما سبق أن إثباتات العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التى تجعل مدينة والحسابات التى تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أثر العمليات التى يقوم بها المشروع وتأثير فى الحساب . فحساب العملاء مثلا يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التى قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فإن حساب النقدية مثلا يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية « فى جانبه المدين ، والمتعلقة بالتصرف فى النقدية « فى الجانب الدائن » . وليس من الضروري أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى أدت الى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكنا فى خانة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم إجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولا بأول بحيث يمكن اثباتها فى الحسابات الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها دفاتر اليومية . ولا يخرج دفتر اليومية



من كونه سجلا تاريخيا للعمليات التي يقوم بها المشروع مظهرا أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الأساس فإن كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها أولا في دفتر يومية قبل إثبات آثارها في الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية أيضاً دفاتر القيد الأولى ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولا بأول طبقا لتسلسلها التاريخي تمهيدا لإثبات آثارها على حسابات الأستاذ . وسوف نتناول في هذا البند أسهل دفاتر اليومية تسميها ويطلق عليه « دفتر اليومية العامة » على ان نتناول أنواع أخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليومية العامة بحيث تحتوى كل صفحة على الخانات التالية على الأقل :

- ١ - خانة للمبالغ المدينة .
- ٢ - خانة للمبالغ الدائنة .
- ٣ - خانة للبيان يوضح اسم الحساب « أو الحسابات » المدينة ، واسم الحساب « أو الحسابات » الدائنة وشرح مختصر للعملية التي يتم قيدها في الدفتر .
- ٤ - خانة لرقم المستند الذي على أساسه يتم تحليل العملية وقيدها في الدفتر .
- ٥ - خانة لرقم حساب الأستاذ « أو الحسابات » التي تجعل مدينة ، والحساب « أو الحسابات » التي تجعل دائنة طبقا لتحليل العملية .
- ٦ - خانة للتاريخ التي تمت فيه العملية .

وعلى هذا الأساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالي :

دفتر اليومية العامة

منه	له		البيان	رقم المستند	حساب الاستاذ	التاريخ
مليم	جنيه	مليم	جنيه			
—	١٥٠.٠٠٠	—	حساب النقدية (دين)	(١)	١	١٩٧٥
—	١٥٠.٠٠٠	—	حساب رأس المال (دائن)	٢٣	٢٣	١ يناير
			الحصول على رأس المال نقداً			

ويلاحظ أن الحساب المدين د أو الحسابات المدينة ، في عملية معينة يدون أولاً في دفتر اليومية ويكون في صورة متقدمة عن الحساب الدائن د أو الحسابات الدائنة ، في نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات في دفتر اليومية يوضح في خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها . ويتفحص القيد الذي أوردناه في النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب النقدية جعل مديناً وحساب رأس المال جعل دائناً . وكما سبق ذكره فإنه في العادة يتم الاستعاضة عن لفظة د حساب ، باصطلاح د س / ، ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب المدين بلفظة د ن ، بدلاً من تدوين لفظة د مدين ، بعد اسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق اسم الحساب الدائن بلفظة د الى ، بدلاً من تدوين لفظة د دائن ، بعد اسم الحساب ، وعلى هذا الاساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة في خانة البيان في النموذج السابق كالآتي :

من س / النقدية — بدلاً من د حساب النقدية د مدين ، ، .  
الى س / رأس المال — بدلاً من د حساب رأس المال د دائن ، ، .

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيدتها في دفتر اليومية بهذه الطريقة د الإثبات الدفترى ، أو د القيد الدفترى ، ولا بد لكل قيد في اليومية من طرفان : طرف مدين ويكتب أولاً ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين

ومتأخر عنه قليلا الى اليسار ، وذلك تطبيقا لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد إثبات العمليات في دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم إثبات آثارها في الحسابات المحددة في كل قيد كل في الحساب المخصص له في دفتر الأستاذ . وبطابق على هذه العملية عملية « الترحيل » من دفتر اليومية الى حسابات الأستاذ . ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة في تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الأستاذ الذي يتم ترحيل كل طرف من طرفي كل قيد إليها . ويدون رقم صفحة الأستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل الى دفتر الأستاذ في أى وقت يلي إثبات القيد في دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية ، وعادة ما يتم الترحيل في الحياة العملية في نهاية اليوم ، أو الاسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهر ، أو عندما تمتلئ صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن أن تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى في اليومية العمامة ، أو أن يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلي ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعا أن يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها .

وكما يدون رقم حساب الأستاذ الذي يتم ترحيل الطرف المعين من العملية إليه في الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فإنه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة في كل من جانبي حساب الأستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التي يوجد فيها القيد الذي تم ترحيل أحد طرفيه لحساب المعنى . وغالبا ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند في النموذج الموضح فيما سبق . ويطلق على هذه العملية عملية « الفهرسة المزدوجة » ، Cross Indexing وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة في تتبع العمليات المختلفة لأغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد في توضيح العمليات التي تم ترحيلها من اليومية للأستاذ والتي لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن اجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلي:

- ١ - تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخي ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .
  - ٢ - تمكن من تحليل كل عملية من العمليات الى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .
  - ٣ - تساعد في عملية الترحيل الى الحسابات في الوقت المناسب ، وتمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية في حسابات الأستاذ .
  - ٤ - تمكن من التحقق من توازن حسابات الأستاذ .
  - ٥ - تساعد في تتبع الأخطاء الى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .
  - ٦ - تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدد توفير البيانات المحاسبية .
- وفيا يلي مثال توضيحي لكيفية القيد في اليومية العامة والترحيل الى حسابات الأستاذ :
- ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة في ١٩٧٥/١/٣١
- كما يلي :

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية:

التاريخ	العملية
---------	---------

٢ فبراير (أ) قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٠٠.٠٠٠ جنيه  
تحصلت نقداً .

٥ فبراير (ب) باعت بضاعة بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه على الحساب.

۸. فبرایر (۳) حاصلات اوراق قبض قیمتہا ۰۰۰ روپے چنیہ .



٨	د	( د ) سددت الاجور عن الأجرع والبالغ قيمتها ١٧٣٠ جنيه .
١٠	د	( هـ ) سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه .
١٣	د	( و ) سددت الدائنون د مبلغ ٤٢٩٥٠ جنيه ، نقدا .
١٥	د	( ز ) اشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه .
١٧	د	( ح ) حصلت من العملاء مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .
٢٠	د	( ط ) سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم في سيارتها بمبلغ ١٧٦ جنيه .
٢٢	د	( ي ) اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٣٥٠٠ جنيه .
٢٧	د	( ك ) باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه .
٢٨	د	( ل ) سددت الاجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٣٠٦٢٠ جنيه .
٢٨	د	( م ) سددت فاتورة المياه والانارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه .
٢٨	د	( هـ ) سددت مصروفات متروعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه .
٢٨	د	( س ) بلغت مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد .
٢٨	د	( ص ) تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقدا وعلى الحساب خلال الشهر ووجد أنها ٥٣٦٠٠ جنيه .

ويتم قيد هذه العمليات في دفتر اليومية العامة للشركة كالآتي :

صفحة (١)

دفتر اليومية العامة

منه	له	البيان	رقم المستند	حساب الأستاذ	تاريخ
٣٢٦٠٠	٣٢٦٠٠	من م/ النقدية الى م/ إيرادات الخدمات تحصيل قيمة الخدمات المؤداة للعملاء	٢ - ١	٧ ٤١	فبراير ١٩٧٥ ٢
٣٢٢٥٠٠	٣٢٢٥٠٠	من م/ العملاء الى م/ مبيعات البضاعة بيع بضاعة للعملاء على الحساب	٢ - ب	٥ ٤٢	٥
٥٠٠٠	٥٠٠٠	من م/ النقدية الى م/ أوراق القبض تحصيل أوراق قبض	٢ - ج	٧ ٦	٨
١٧٧٣٠	١٧٧٣٠	من م/ الأجور الى م/ النقدية مدااد أجور الأسبوع الأول من الشهر	٢ - د	٣١ ٧	٨
١٤٠	١٤٠	من م/ المصروفات المستحقة الى م/ النقدية مدااد المصروفات المستحقة عن شهر فبراير	٢ - هـ	٢٨ ٧	١٠
٤٢٢٩٥٠	٤٢٢٩٥٠	من م/ الدائنين الى م/ النقدية مدااد الرصيد المستحق في بداية الشهر للدائنين	٢ - و	٢٥ ٧	١٣
٨٥٢٩٢٠	٨٥٢٩٢٠	بعده :			

صفحة (٢)

فبراير			ما قبله :	٨٥٠٩٢٠	٨٥٠٩٢٠
١٥	٤	٣ - ز	من ح/ البضاعة		٢٧٠٥٠٠
	٧		الى ح/ النقدية	٢٧٠٥٠٠	
			شراء بضاعة نقداً		
١٧	٧	٢ - ح	من ح/ النقدية		٢٥٠٠٠٠
	٥		الى ح/ العملاء	٢٥٠٠٠٠	
			تحويل نقدية من العملاء		
٢٠	٣٢	٢ - ط	من ح/ الوقود والزيوت		١٧٦
	٧		الى ح/ النقدية	١٧٦	
			سداد مصروفات الوقود		
			والزيوت المستخدم نقداً		
٢٢	٤	٢ - ي	من ح/ البضاعة		٢٣٠٥٠٠
	٢٤		الى ح/ الموردين	٢٣٠٥٠٠	
			شراء بضاعة على الحساب		
٢٧	٧	٢ - ك	من ح/ النقدية		٤٧٠٠٠٠
	٤٢		الى ح/ مبيعات البضاعة	٤٧٠٠٠٠	
			مبيعات بضاعة نقداً		
٢٨	٣١	٢ - ل	من ح/ الأجور		٣٠٦٢٠
	٧		الى ح/ النقدية	٣٠٦٢٠	
			سداد أجور باقى الشهر نقداً		
٢٨	٢٣	٢ - م	من ح/ المياه والإنارة		٦٩٠
	٧		الى ح/ النقدية	٦٩٠	
			سداد مصروفات المياه والإنارة		
			عن الشهر		
			ما بعده :	٢١٣٠٤٠٦	٢١٣٠٤٠٦

صفحة (٣)

فبراير	٢٨	٣٥	٢ - ٥	ما قبله : ن - ح / المصروفات المتنوعة الى ح / النقدية سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر	٢١٣٣٤٠٦	٢١٣٣٤٠٦
		٧			١٦٤	١٦٤
٢٨	٢٧	٢٨	٢ - س	من ح / مصروفات الدعاية والاعلان الى ح / المصروفات المستحقة اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان	٣٤٠	٣٤٠
٢٨	٣٤	٤	٢ - ص	من ح / تكلفة البضاعة المباعة الى ح / البضاعة تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر	٥٣٣٦٠٠	٥٣٣٦٠٠
					٢٦٧٣٥١٠	٢٠٧٣٥١٠

ويلاحظ أن مجموع جانبي كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لابد وأن يتساويا ، ذلك لأن مجموع الطرف المدين لاى قيد لابد وأن يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الاستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلي ، لاحظ أن الارقام المدونة على أعلى اليسار فى كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ ايضا أننا اكتبنا باظماس النموذج الكامل للحساب الاول .

له (١/٣)

ح/المباني

منه

المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ	المبلغ	البيان	صفحة اليومية	التاريخ
جنيه				جنيه			
٤٠٠٠٠	رصيد		٢/١	٤٠٠٠٠	رصيد		٢/٢٨
٤٠٠٠٠				٤٠٠٠٠			

له (٢/٣)

ح/السيارات

منه

١١٥٠٠	رصيد		٢/١	١١٥٠٠	رصيد		٢/٢٨
١١٥٠٠				١١٥٠٠			

له (٣/٣)

ح/العدد والأدوات

منه

٦٠٣٠٠	رصيد		٢/١	٦٠٣٠٠	رصيد		٢/٢٨
٦٠٣٠٠				٦٠٣٠٠			

له (٤/٣)

ح/البضاعة

منه

٢٧٥٠٠	رصيد		٢/ ١	٥٣٦٠٠	من ح/تكلفة	٢	٢/٢٨
٢٧٥٠٠	الى ح/النقدية	٢	٢/١٥		البضاعة المباعة		
٢٣٥٠٠	الى ح/الموردين	٢	٢/٢٢	٣٤٩٠٠	رصيد		٢/٢٨
٨٨٥٠٠				٨٨٥٠٠			



$$d(\sigma/\tau)$$

من الغلات



٢/١٧	٢	من ح. النقدية	٢٥٠٠٠	٢/١		رصيد	١٢١
٢/٢٨		رصيد	٨٧١٠	٢/٥	١	الى ح. مبيعات	٣٢٥٠٠
						الخصاءة	
			٢٢٧١٠				٢٢٧١٠

$$d(\gamma/\beta)$$

ۛ/ اوراق القبض



٢/٨	١	من ح/ النقدية	٥٠٠٠	٢/١		رصيد	٦٠٠٠
٢/٢٨		رصيد	١٠٠٠				
			٦٠٠٠				٦٠٠٠

 $d(V/\pi)$ 

**النقدية**

منه

٢/ ٨	١	من ح/ الاجور	١٥٧٣٠	٢/ ١	رصيد	١٠٤٥٦٩٠
٢/١٠	١	من ح/ المصروفات المستحقة	١٤٠	٢/ ٢	الى ح/ ايرادات الخدمات	٣٥٦٠٠
٢/١٣	١	من ح/ الدائنون	٤٢٥٩٥٠	٢/ ٨	الى ح/ أوراق القبض	٥٠٠٠
٢/١٥	٢	من ح/ البضاعة	٢٧٥٠٠	٢/١٧	الى ح/ العملاء	٢٥٥٠٠
٢/٢٠	٢	من ح/ الوقود والزيوت	١٧٦	٢/٢٧	الى ح/ مبيعات البضاعة	٤٧٥٠٠
٢/٢٨	٢	من ح/ الاجور	٣٥٦٢٠			
٢/٢٨	٢	من ح/ المياه والانارة	٦٩٠			
٢/٢٨	٣	من ح/ المصروفات المتنوعة	١٦٤			
٢/٢٨		رصيد	١٠٨٥٣٢٠			
			<u>١٨٥٥٢٩٠</u>			<u>١٨٥٥٢٩٠</u>

منه		ح/ رأس المال		له (٢١/٣)	
١٥٠٠.٠٠٠	رصيد	٢/٢٨	١٥٠٠.٠٠٠	رصيد	١/١
١٥٠٠.٠٠٠			١٥٠٠.٠٠٠		

منه		ح/ الارباح المحجوزة		له (٢٢/٣)	
			١٤٠١١٠	رصيد	٢/١

منه		ح/ الدائون		له (٢٥/٣)	
٤٢٠٩٥٠	الى ح/ النقدية	٢/١٢	٤٢٠٩٥٠	رصيد	٢/١
٤٢٠٩٥٠			٤٢٠٩٥٠		

منه		ح/ الموردين		له (٢٤/٣)	
٢٣٠٥٠٠	رصيد	٢/٢٨	٢٣٠٥٠٠	من ح/ البصاعة	٢/٢٢
٢٣٠٥٠٠			٢٣٠٥٠٠		

منه		ح/ المصروفات المستحقة		له (٢٨/٣)	
١٤٠	الى ح/ النقدية	٢/١٠	١٤٠	رصيد	٢/١
٣٤٠	رصيد	٢/٢٨	٣٤٠	من ح/ مصروفات	٢/٢٨
٤٨٠			٤٨٠	الدعاية والاعلان	

منه		ح/ ايرادات الخدمات		له (٤١/٣)	
			٣٠٦٠٠	من ح/ النقدية	٢/٢

لـ	م/ مبيعات البضاعة	( ٤٢/م )
	من م/ العملاء	٣٢٥٠٠
	من م/ النقدية	٤٧٥٠٠
منه	م/ الاجور	( ٣١/م )
١٧٣٠	الى م/ النقدية	٢/ ٨ ٢
٣٦٢٠	الى م/ النقدية	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ الوقود والزيوت	( ٢٢/م )
١٧٦	الى م/ النقدية	٢/ ٢٠ ٢
منه	م/ المياه والانارة	( ٢٣/م )
٦٩٠	الى م/ النقدية	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ المصروفات المتنوعة	( ٢٥/م )
١٦٤	الى م/ النقدية	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ مصروفات الدعاية والإعلان	( ٣٧/م )
٣٤٠	الى م/ المصروفات	
	المستحقة	٢/ ٢٨ ٢
منه	م/ تكلفة البضاعة المباعة	( ٣٤/م )
٥٣٦٠٠	الى م/ البضاعة	٢/ ٢٨ ٢

وبالتجسس فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفية ترحيلها الى حسابات الاستاد، الخاصة بها نجد الآتى :

١ - عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية الى ح / الاستاذ ( أى جعل حساب الاستاد الوارد أسمه فى الطرف المدين من القيد مدينا بالقيمة ) فإن بيان العملية فى ح / الاستاد يكون هو الطرف الآخر للقيد . فلو نظرنا للقيد الاول مثلا نجد أن ح / النقدية أصبح مدينا بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه - المتحصل من إيرادات الخدمات ، ولذلك نجد فى ح / النقدية أن بيان المبلغ ٣٠٠٠ هو : الى ح / إيرادات الخدمات ، بمعنى أن إيرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عند ترحيل الطرف الدائن للقيد ( فى الجانب الدائن من الحساب المسمى به ) فإن بيان العملية فى حساب الاستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ - يلاحظ أن عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الاستاد تمكن من الرجوع بسهولة لاصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة اليومية بحساب الاستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل إليه الطرف المدين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الاستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الاستاد الخاصة بها .

٣ - يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الأصول والخصوم ، فيما عدا حساب الأرباح المحجوزة ، دون حسابات الإيرادات والمصروفات . والواقع أن ترصيد حسابات الإيرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصاص بمجرد التعرف على أرصدها وأعداد ميزان المراجعة ، حيث تقل هذه الحسابات فى الحساب الختامى كما سوف نرى عاجلا . أما حسابات الأصول والخصوم فتظل أرصدها دون أقفال لتظهر فى الميزانية العمومية ، وكما سبق وأن ذكرنا فإن الأرصدة المدينية

لحسابات المدينة بطبيعتها ، وهى حسابات الاصول والمصروفات ، تظهر ككتمات  
حماية فى الجانب الايسر ( الدائن ) لها فى نهاية الفترة ، والعكس صحيح بالنسبة  
للارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ، وهى حسابات الخصوم  
والإيرادات .

٤ — يلاحظ أن العناصر الواردة فى الميزانية العمومية فى بداية الشهر  
( ويطلق عليها الميزانية الافتتاحية ) قد ظهرت فى الحسابات الخاصة بها فى بداية  
الشهر ، وهى ما سبق أن أطلقنا عليها أرصدة أول الفترة .  
وظهرت أرصدة الاصول فى الجانب المدين من حساباتها ، وظهرت أرصدة  
الخصوم فى الجانب الدائن من حساباتها وذلك فى بداية الفترة .  
ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلى ( قم بترصيد الحسابات التى لم  
نقم بترصيداها بالقلم الرصاص لتتأكد من مطابقة الرصيد الذى تحصل عليه مع  
الرصيد الوارد فى الميزان ) .



الشركة العربية للخدمات والتجارة

ميزان المراجعة في ٢٨ / ٢ / ١٩٧٥

أرصدة دائنة

أرصدة مدينة

رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد جني	رقم الحساب	اسم الحساب	الرصيد جني
٢١	راس المال	١٥٠٠٠٠	١	مباني	٤٠٠٠٠
٢٢	الأرباح المحجوزة	١٤٠١١٠	٢	سيارات	١١٠٥٠٠
٢٤	الموردين	٢٣٠٥٠٠	٣	عدد وأدوات	٦٠٣٠٠
٢٨	المصروفات المستحقة	٣٤٠	٤	بضاعة	٣٤٠٩٠٠
٤١	إيرادات الخدمات	٣٠٦٠٠	٥	عملاء	٨٠٧١٠
٤٢	مبيعات البضاعة	٧٩٠٥٠٠	٦	أوراق قبض	١٠٠٠٠
			٧	نقدية	١١٨٠٣٢٠
			٣١	الاجور	٥٠٣٥٠
			٣٢	وقود وزيوت	١٧٦
			٣٣	المياه والانارة	٦٩٠
			٣٥	المصروفات المتنوعة	١٦٤
			٣٧	مصروفات الدعاية	٣٤٠
			٣٤	تكلفة البضاعة المباعة	٥٢٠٦٠٠
	مجموع الارصدة الدائنة	٢٧١٠٠٥٠		مجموع الارصدة المدينة	٢٧١٠٠٥٠

هذا ويلاحظ أن هذا النموذج لميزان المراجعة يختلف عن النموذج السابق هرصه، وبالرغم من ذلك فكل النموذجين يتفق مع تعريف ميزان المراجعة والمهدف الذي يتم اعداده من أجله .

٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الاقفال ، وميزان المراجعة بعد الإقفال ؛  
سبقي أن ذكرنا أن ميزان المراجعة لابد وأن يكون متساوي الجانبين من حيث

المجموع . ورغم ذلك فان توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقاً عدم وجود أخطاء ، وإنما يعنى أن مجموع الارصدة المدينة يتساوى مع مجموع الارصدة الدائنة . غير أنه إذا لم يتوازن جانبي الميزان فان هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما . ويمكن تقسيم الأخطاء عموماً الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو أو الخفيف ، وأخطاء الارتكاب ، ويمكن لميزان المراجعة أن يكون في حالة توازن أو في حالة عدم توازن مع وجود أى أو كل من النوعين من الأخطاء . فإذا لم يتم إثبات عملية ما في دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الاسناد فان ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن أن يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو أو الخفيف . وإذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مدينياً هن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية وإعلان مثلاً وكان يجب ترحيله في هذا الحساب الأخير ، فان ميزان المراجعة ان يوضح هذا الخطأ لأن كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد أحدهما بدلاً من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

وبرغم ما تقدم ، فان هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التي تؤدي الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان في اكتشافها ، وهذه الأخطاء هي :

- ١ - الأخطاء الحسابية في الجمع أو الطرح .
- ٢ - أخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .
- ٣ - أخطاء عكس الأرقام كقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلاً من ٣٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلاً من ٣٧ مثلاً أو العكس .
- ٤ - جنيب الاصفار ، كإثبات الرقم ١٠٠ على أساس أنه ١٠ أو الرقم ٨٠٠٠ على أساس أنه ٨٠٠ مثلاً أو العكس .
- ٥ - السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

وإذا لم يتوازن ميزان المراجعة فإن هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون في دفتر اليومية ، أو في حسابات الأستاذ ، أو في ميزان المراجعة نفسه ، كما قد يكون في أى مجموعة من هذه الأدوات . ونلخص فيما يلي الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب في حالة عدم توازن جانبي الميزان :

١ - إذا كان الخطأ عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، الخ فإن الخطأ يكون في العادة خطأ في الجمع أو الطرح في اليومية أو حسابات الأستاذ أو الميزان أو أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ إلى اليومية أو حسابات الأستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ - إذا كان الفرق بين مجموع جانبي الميزان يقبل القسمة على ٢ فإن ذلك يعنى أحد أمرين .

( أ ) أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه في الجانب الخاطئ من ميزان المراجعة .

( ب ) ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبي الميزان إلى الجانب الخاطئ في أحد حسابات الأستاذ .

٣ - إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن عكس الأرقام ( ٧٩ بدلاً من ٩٧ ) أو قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم ( ١٠ بدلاً من ١٠٠ ، أو ١٠٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠ ) .

٤ - إذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فإن الخطأ قد يكون ناتجاً عن حذف صفرين من يمين أحد الأرقام ( ١٠٠ بدلاً من ١٠٠٠٠ ) .

وإذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الإجراءات فإن على المحاسب أن يقوم بالآتي وبالترتيب التالي :

- ١ - إعادة جمع كل من جانبي ميزان المراجعة .
  - ٢ - مطابقة أرقام الارصدة الواردة في الميزان مع أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ، مع التحقق من أن الارصدة المدينة للحسابات تظهر في الجوانب المدين من الميزان ، وأن الارصدة الدائنة تظهر في جانبيه الدائن .
  - ٣ - التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الأستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترسيد .
  - ٤ - مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الأستاذ للتحقق من صحة الترحيل .
  - ٥ - التحقق من صحة القيود في اليومية .
  - ٦ - التحقق من العمليات الواجبة القيد دفتريا .
- وينصح من الخطوات السابقة أننا نبدأ في إجراءات اكتشاف الأخطاء من آخر مرحلة وصلنا إليها في الإجراءات المحاسبية حتى لا نقوم بإعادة العمل من البداية .
- وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية ، تمهيداً لتصوير مركزه المالي في نهايتها . ويتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامي الذي يبرز مقابلة الإيرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتحديد نتائج عمليات المشروع ، ويمثل الحساب الختامي ملخص لحسابات الإيرادات والمصروفات بصفة مجمعة في حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم بإجراء ما يطلق عليه محاسبياً ، أفعال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، وذلك عن طريق قيود يومية طبقاً للقاعدتين التاليتين :
- ١ - تعمل حسابات الإيرادات الواردة في ميزان المراجعة مدينة كل حساب

بما يعادل رصيده الدائن ، مقابل جعل الحساب الختامي دائنًا بها .  
 ٢ - يجعل الحساب الختامي مدينة بأرصدة حسابات المصروفات للمدينة  
 الواردة في ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .  
 وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر  
 قيود الاقفال الخاصة بالإيرادات في دفتر اليومية كالآتي :

٢/٢٨		من ح/ إيرادات الخدمات		٣٢٦٠٠
		الى ح/ الحساب الختامي	٣٢٦٠٠	
		اقفال ح/ إيرادات الخدمات عن الشهر		
		في الحساب الختامي .		
٢/٢٨		من ح/ مبيعات البضاعة		٧٩٥٠٠
		الى ح/ الحساب الختامي	٧٩٥٠٠	
		اقفال ح/ مبيعات البضاعة عن الشهر		
		في الحساب الختامي		

هذا ومن الممكن أن يتم إجراء هذين القيدتين في قيد واحد يطلن عليه قيد  
 مركب. ويكون القيد مركبًا إذا كان أحد طرفيه أو كلاهما يتضمن أكثر من حساب  
 واحد . وفي اقفال الإيرادات نجد أن الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف  
 الدائن هو الحساب الختامي ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين  
 هو الحساب الختامي والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الأساس تكون  
 قيود الاقفال المركبة لعناصر الإيرادات والمصروفات كالآتي :



٢/٢٨		من مذكورين :		
		ح/ إيرادات الخدمات		٣٢٦٠٠
		ح/ مبيعات البضاعة		٧٩٥٠٠
		الى ح/ الحساب الختامي	٨٣٢١٠٠	
		اقفال حسابات الإيرادات عن الشهر		
		في الحساب الختامي		

ويلاحظ أنه إذا تعددت الحسابات في أى طرف من طرفي القيد أو كلاهما فإنها تسبق باصطلاح " من مذكورين " ، إذا كان التعدد في الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وباصطلاح " الى مذكورين " ، إذا كان التعدد في الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالي :

٢/٢٨		من ح/ الحساب الختامي		٦٠٣٢٠
		إلى مذكورين		
		ح/ الاجور	٥٣٥٠	
		ح/ الوقود والزيوت	١٧٦	
		ح/ المياه والانارة	٦٩٠	
		ح/ المصروفات المتنوعة	١٦٤	
		ح/ مصروفات الدعاية والاعلان	٣٤٠	
		ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٥٣٢٦٠٠	
		اقفال حسابات المصروفات عن الشهر		
		في الحساب الختامي		

وعندما يتم ترحيل قيود الاقفال المابقة الى الحسابات الخاصة بها في دفتر الاستاد يترتب على ذلك أن أرصدة كل من حسابات الإيرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامي كآلى : ( قم بترحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها فى المثال السابق للتأكد من ذلك ) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامي من شهر فبراير ١٩٧٥

منه		له
جنيه		جنيه
٥٣٥٠	الى س/الأجور	٣٦٠٠ من س/إيرادات الخدمات
١٧٦	الى س/الوقود والزيوت	٧٩٥٠٠ من س/مبيعات البضاعة
٦٩٠	الى س/المياه والإنارة	
١٦٤	الى س/المصروفات المتنوعة	
٣٤٠	الى س/مصروفات الدعاية والإعلان	
٥٣٦٠٠	الى س/تكلفة البضاعة المباعة	
٢٢٧٨٠	صافى الربح (رصيد)	
٨٣١٠٠		٨٣١٠٠

والواقع أن صافى الربح ( أو الخسارة أن وجدت ) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقوال ، فهي تمثل الفرق بين مجموع الإيرادات التى يجعل بها الحساب الختامي دائنا ، ومجموع المصروفات التى يجعل بها الحساب الختامي

مدينا .

وإذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فإن هذه الأرباح تضاف إلى الأرباح المحتجزة . وذلك عن طريق جعل الحساب الختامي مدينا ، وحساب الأرباح المحتجزة دائنا ( والعكس في حالة الخسارة ) كالآتي :

٢٢٥٧٨٠	من / الحساب الختامي		
٢٢٥٧٨٠	إلى / الأرباح المحتجزة		
	إقفال أرباح الشهر المحتجزة		
	في / الأرباح المحتجزة		

وبترحيل هذا القيد الأخير تصبح أرصدة كل الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذي يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامي ، مساوية للصفر . وتبقى أرصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الأرصدة الأخيرة في ميزان مراجعة يطلق عليه ، ميزان المراجعة بعد الإقفال ، والذي يوفر المعلومات اللازمة لأعداد الميزانية العمومية . أي أن ميزان المراجعة بعد الإقفال يحتوي فقط على الحسابات التي تظهر في الميزانية العمومية حيث يظهر أرصدها في تاريخ أعداد الميزانية . وهو لا يختلف في الشكل عن أحد النموذجين السابقين توضيحهما ولا بد أيضا أن يتساوى مجموع جانبيه . ( عليك أن تقوم بأعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الإقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر في آخر فبراير ) .

## ٨ — خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :

عرضنا في هذا الفصل الإجراءات والأدوات التي تتضمنها الدورة المحاسبية

التحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات التي يقوم بها المشروع ، بحيث يتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامي و يتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالي كما يتضح من الميزانية العمومية .

ويعد الحساب ، من أهم الأدوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التي تطرأ على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية ، وعلى هذا الأساس فقد بدأنا بعرض أكثر أشكال الحسابات استخداما وهو الذي يتخذ شكل حرف T ، ثم وضعنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الأصول وحسابات المصروفات تزداد في جانبها الايمن وتنقص في جانبها الايسر بينما حسابات حقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات تنقص في جانبها الايمن وتزداد في جانبها الايسر . ويطلق على الجانب الايمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب المدين بينما يطلق على الجانب الايسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الأساس تزداد حسابات الأصول والمصروفات بحملها مدينة وتنقص بحملها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والإلتزامات والإيرادات . وتتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها ( وهي الأصول والمصروفات ) مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها ( وهي الخصوم والإيرادات ) . ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتعم الحسابي لجانبه الاضغر ليتساوى مع مجموع جانبه الاكبر . ويجب أن نميز بين رصيد أول الفترة المحاسبية في حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب . فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة في الحساب ( رصيد التقديري أول الفترة مثلا يظهر في الجانب الايمن المدين ) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبي الحساب وإيجاد

الفرق بينهما ووضع في الجانب الأصغر ليتساوى مع الجانب الأكبر .

هذا وقد اطلقنا على القائمة التي تحتوى على أسماء وأرقام الحسابات التي عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الحاجة بمشروع معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذي يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة في هذا الدليل اسم « دفتر الاستاذ » .

كما أوضحنا أن الاصطلاح المحاسبى للجانب الايمن من أى حساب هو الجانب المدين ويختصر باصطلاح « منه » ، ويطلق على الجانب الايسر من أى حساب الجانب الدائن ويختصر باصطلاح « له » .

وقد بينا أن إثبات العمليات التي يقوم بها المشروع في حسابات الأستاذ التي تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التي تحمل مدينة والحساب أو الحسابات التي تحمل دائنة . ويستعين المحاسب في هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية والذي يمثل سجلا تاريخيا لتحليل العمليات التي يقوم بها المشروع يوما بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها . ويطلق على دفتر اليومية أيضا — والذي عرضنا النموذج الاساسى له وكيفية استخدامه — دفتر القيد الاول . ويجب أن يوضح كل قيد في دفتر اليومية اسم الحساب ( أو الحسابات ) الذي يحمل مدينا والمبلغ الذي يجعل مدينا به ، واسم الحساب ( أو الحسابات ) الذي يجعل دائنا والمبلغ الذي يجعل دائنا به ، وتاريخ العملية التي أدت إلى هذا القيد ، والمستند الذى يمكن الرجوع إليه لإثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية إلى حسابات الأستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة .

ويرحل الطرف المدين ( الذى يسبق باصطلاح من س / ) من القيد إلى الجانب الايمن ( المدين ) من الحساب المسمي فيه ويذكر في نهاية البيان الطرف الآخر من



القيد ( الطرف الدائن ) . كما يرسل الطرف الدائن من القيد إلى الجانب الأيسر ( الدائن ) من الحساب المسمى فيه ويذكر في خانة البيان الطرف المدين من القيد .  
و تعرضنا في هذا الفصل أيضا إلى ميزان المراجعة وفوائده وكيفية أعداده  
وأكدنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا أن توازنه لا يعنى مطلقا عدم وجود أخطاء ،  
ثم حددنا الأخطاء التي يمكن اكتشافها إذا لم يتوازن جانبي الميزان ، وعرضنا  
الإجراءات الواجب اتباعها في هذا الصدد .

وبعد أن يتم أعداد ميزان المراجعة ويتحقق توازن جانبية يتم أقفال حسابات  
الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي بإثبات قيود الأقفال في اليومية  
العامة . وتعمل حسابات الإيرادات ( مفردة أو عن طريق قيد مركب ) مدينة  
بأرصدها مقابل جعل الحساب الختامي دائنا ، كما يجعل الحساب الختامي مدينا  
مقابل جعل حسابات المصروفات دائنة بأرصدها . وبعد ترحيل قيود الأقفال في  
حسابات الإيرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة ويبقى  
أرصدة حسابات الميرانية التي يمكن أن توضع في ميزان مراجعة بعد الأقفال  
تمهيدا لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلي ملخص الإجراءات التي يقوم بها المحاسب حسب تسلسل المنطق حتى  
مرحلة أعداد الحساب الختامي وتصوير الميزانية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل  
الوارد فيها بعد هو التسلسل الطبيعي والواجب الاتباع في الحياة العملية ، رغم  
أننا لم نلتزم به في العرض في هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارئ  
بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ - يجب التحقق من وجود عملية تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها ،  
وتكون العملية تامة ومكتملة ، ويترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ،  
وتكون عملية التبادل قد تمت في أحد طرفيها على الأقل . فتوقع الوحدة المحاسبية

على عقد العمل لأحد عملها أو ، وظفها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة بأعطائه إجرأ ، فإذا قام العامل بعمله واستحق بذلك أجر فتصبح هذه العملية موضوعا للإجراءات المحاسبية ، حتى إذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة مدينة به .

٢ - يجب أن تكون العملية مسجلة على مستندات تثبت تمامها أو ناتجها عن إجراءات متعارف عليها ومعترف بها ، وعلى المحاسب التحقق من ذلك .

٣ - يتم بعد ذلك تحليل العملية لتحديد طرفيها المدين والدائن ، ويجرى قيدها في دفتر اليومية .

٤ - يتم ترحيل العمليات المثبتة في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها . في دفتر الأستاذ .

٥ - يتم في نهاية الفترة المحاسبية ترصيد الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ ويجزئ أعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبية .

٦ - يتم أقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم أهداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ - يتم أهداد ميزان المراجعة بعد الأقفال .

٨ - يتم أهداد الميزانية العمومية .

### أسئلة وتمارين الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة :

( ١ ) قم بتعريف كل مما يأتي :

المراجعة الحسابية التلقائية ، تحليل العمليات ، ميزان المراجعة ، خطأ انعكاس الأرقام ، الترحيل ، الفهرسة المزدوجة .

( ٢ ) ما هي الأخطاء التي لا يمكن أن يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها ؟

( ٣ ) اذكر مثالا لخطأ حذف أو سهو ، وآخر لخطأ ارتكاب تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة .

( ٤ ) علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :  
أ — تنقسم الحسابات إلى مجموعتين أحدهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنية بطبيعتها ، وتشتمل المجموعة الأولى على حسابات الأصول والمصروفات وتشتمل المجموعة الثانية على حسابات النتيجة .

ب — تزداد حسابات الأصول والمصروفات بمجماعها مدينة في جانبها الايمن بينما تنقص حسابات الخصوم والإيرادات بمجموعها مدينة في نفس الجانب .

ج — يؤدي جعل حساب ما مدينا إلى نقص رصيد الحساب بالقيمة التي جعل مدينا بها بصرف النظر عن طبيعة الحساب .

د — يظهر رصيد أول الفترة في الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة في الجانب الدائن منه .

هـ — يتم تسجيل عمليات الإيرادات والمصروفات في مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر في حسابات الميزانية .

و — يمكن أن تؤدي زيادة الإيرادات بمجموع حساباتها دائنة إلى زيادة الأصول بمجموع حساباتها مدينة أو إلى زيادة حقوق الملكية بمجموع حساباتها دائنة ، حيث أن زيادة الأصول تؤدي حتما إلى زيادة حقوق الملكية .

ز — إذا تعددت حسابات الطرف المدين لعملية ما فإن هذا بالضرورة يستدعي أن تعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن مجموع طرفي العملية الواحدة لابد وأن يكونان متساويان .

ح — عند تحليل العمليات إلى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد الآتية :

المدين يعنى ' زيادة الأصول ، زيادة الإيرادات ، زيادة حقوق الملكية ،  
نقص الالتزامات ، نقص المصروفات .

الدائن يعنى : نقص الأصول ، نقص المصروفات ، نقص حقوق الملكية ، زيادة  
الإيرادات ، زيادة الالتزامات .

ط - قام محاسب الشركة بترحيل الطرف المدين لقيد يخص حساب الوقود  
والزيوت إلى حساب العدد والأدوات والمهمات فلم يظهر أثر ذلك في ميزان  
المراجعة .

ى - إذا كان الفرق بين جانبي ميزان المراجعة يقبل القسم على ٢ فان الخطأ  
قد يكون ناتجاً عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم ظاهر في الميزان ، أو قد  
يكون ناتجاً عن انعكاس الأرقام .

ك - إذا عجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذى يؤدي إلى عدم توازن جانبي  
ميزان المراجعة فانه يصبح من الواجب عليه أن يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ  
بداية قيدها في اليومية حتى اعداد الميزان .

ل - تقفل حسابات الإيرادات في حسابات المصروفات لإجراء المقاصة بينها  
والتعرف على رقم الأرباح أو الخسائر .

م - يتم إقفال حسابات الأصول والخصوم في الميزانية العمومية أسوة  
بحسابات الإيرادات والمصروفات .

ن - يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى حسابات الأستاذ بمجرد الانتهاء من  
إثبات كل قيد في اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل أى قيد .

(هـ) برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور  
لكل عبارة :

أ - تظهر الأرصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها في الجانب المدين

والعكس للحسابات الدائنة .

ب - يتم إعداد ميزان المراجعة كخطوة مبدئية في سبيل إعداد الميزانية العمومية .

ج - تظهر الميزانية الإفتتاحية أرصدة الأصول والمصروفات والخصوم والإيرادات والتي تفتح بها حسابات الأستاذ في بداية الفترة المحاسبية .

د - إذا زادت الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة عن الأرصدة الدائنة بمقدار ٢٧ ألف جنيه فإن ذلك يعنى أنه قد حدث بالضرورة انعكاس رقمين في خانتي الآلاف وعشرات الآلاف في هذا الجانب .

هـ - تظهر أرصدة الحسابات المدينة بطبيعتها في جانب الأصول من الميزانية ، وتظهر أرصدة الحسابات الدائنة بطبيعتها في جانب الخصوم بالميزانية .

و - يقتضى مبدأ القيد المزدوج أن يجعل الحسابات المدينة بطبيعتها مدينة بنفس المقدار الذى تجعل به الحسابات الدائنة بطبيعتها دائنة .

ز - لا تختلف معادلة ميزان المراجعة عن معادلة الميزانية إلا بمقدار صافى الربح أو صافى الخسارة عن الفترة المحاسبية .

ح - الحسابات المدينة بطبيعتها هى تلك التى تزداد بجعلها مدينة ، بينما الحسابات الدائنة بطبيعتها قد تزداد أو تنقص بجعلها مدينة .

ط - يتم إعداد كل من ميزان المراجعة والميزانية العمومية عن الفترة المحاسبية ، بينما يتم إعداد الحساب الختامى في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية .

ى - تختلف قيود الإثبات عن قيود الإقفال في أن الأول تتعامل في الأصول والخصوم ، بينما الثانية تتعامل في الإيرادات والمصروفات .



## ثانياً : التمارين :

### التمرين الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس :

أول مارس تكونت الشركة برأس مال قدره ١٠٠.٠٠٠ جنيه مددها جمال الدين نقداً .

٥ مارس اقترضت الشركة من البنك ٢٠.٠٠٠ جنيه .

٦ اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها في عملياتها بمبلغ ٦.٠٠٠ جنيه .

٩ أدت الشركة خدمات لعملائها لم تتحصل قيمتها بعد بمبلغ ٣.٢٠٠ جنيه .

١١ بلغت الأجور المستحقة للعمال والموظفين من العشر أيام الأولى ١.٤٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد .

١٢ حصلت الشركة من عملائها ٣.٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق .

١٥ قامت الشركة بسداد الأجور والمزيمات من العشر أيام الأولى من الشهر .

١٧ اشترت الشركة بضاعة للتجار فيها بمبلغ ٤.٢٠٠ جنيه سددت نقداً .

١٩ بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبلغ ١.٢ جنيه لم تسدد بعد .

٢٣ بلغت الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر ١.٤٠٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٤ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٢.٥٠٠ جنيه لعملائها تحصيلت نقداً .

٣٥ د سددت الشركة الأجور المستحقة عن العشر أيام الثانية من الشهر.

٣١ د تحددت تكلفة البضاعة التي تم بيعها بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه .

٣١ د بلغت الأجور المستحقة عن باقي الشهر ١٠٥٠٠ جنيه .

٣١ د بلغت مصاريف المياه والإنارة المستحقة والتي لم تحدد بعد ١٢٨

جنيه .

المطلوب (أ) قم بفتح حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ،  
مع وضع تاريخ العملية في الحانة المخصصة لذلك في كل حساب .

(٢) قم بترصيد هذه الحسابات في نهاية الشهر وقم بإعداد ميزان المراجعة في

ذلك التاريخ .

التعريف الثاني :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة سعد الدين من شهر إبريل .

٢ إبريل تكونت الشركة برأس مال نقدي قدره ٥٠٠٠٠ جنيه .

٣ سددت الشركة إيجار المكان الذي تشغله عن شهر إبريل وببلغ قدره

٥٠٠ جنيه .

٥ اشترت الشركة اثاثاً وتركيبات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً .

٧ سددت الشركة مصاريف دعابة وإعلان عن الشهر بمبلغ ٣٠٠ جنيه .

٩ أدت الشركة خدمات أعمالها بمبلغ ٧٠٦٠٠ جنيه تحصيل نقداً .

١٣ اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٠٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها بعد .

١٥ سددت الأجور والمرتبات المستحقة عن النصف الأول من الشهر

والبالغ قدرها ٢٠٣٥٠ جنيه .

١٩ باعت الشركة بضاعة لأعمالها بمبلغ ٢٢٠٧٠٠ جنيه على أن تسدد

قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم .

٢٢ د حصلت الشركة مبلغ ١٠٦٠٠ جنيه عن خدمات تم أداؤها للعملاء .  
٢٤ د اشترت الشركة قطعة أرض فضاء لإقامة ورشة صيانة عليها بمبلغ  
١١٥٠٠ جنيه .

٣٠ د بلغت الاجور المستحقة عن النصف الاخير من الشهر ولم تسدد بعد  
٢٣٥٠ جنيه .

٣٠ د سددت فاتورة المياه والإنارة عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .  
٣٠ د بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء خلال الشهر ١٤٤٠٠ جنيه .  
٣٠ د بلغت المصروفات الثرية التي تم سدادهما نقداً عن الشهر ٨٠ جنيه .

المطلوب :

( ١ ) قم بتصوير حسابات الأستاذ اللازمة لإثبات هذه العمليات فيها ، مع  
وضع تاريخ العملية في الخانة المخصصة لذلك في كل حساب .

( ٢ ) قم بترصيد الحسابات في نهاية الشهر ، وأعداد ميزان للراجعة في هذا  
التاريخ .

( ٣ ) قم بأعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر أبريل .

( ٤ ) قم بتصوير الميزانية العمومية كما تظهر في آخر أبريل .

التمرين الثالث :

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر في آخر أبريل ١٩٧٥

( الميزانية الافتتاحية في أول مايو ) .

الخصوم :

جنيه	
رأس المال	١٢٠,٠٠٠
أرباح محتجزة	٦٤,٤٠٠
أوراق دفع	٨٠,٠٠٠
الدائنون	٤٤,٨٠٠
	<u>٣٠٩,٢٠٠</u>

الأصول :

جنيه	
وسائل نقل	١٦,٨٠٠
أثاث وتركيبات	٤٥,٢٠٠
عملاء	١٤٥,٢٠٠
تقديرة	١٠٢,٠٠٠
	<u>٣٠٩,٢٠٠</u>

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٧٥ :

- ٢ مايو سددت إيجار شهر مايو والبالغ قدره ٣,٦٠٠ جنيه .
- سددت ٥,٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .
- ٦ • باعت خدمات لعملائها نقداً بمبلغ ٧,٤٠٠ جنيه .
- ٧ • حصلت من عملائها بمبلغ ٨٢,٢٠٠ جنيه .
- ٩ • سددت ١٤,٨٠٠ جنيه من الدائنون .
- ١١ • اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١,٣٠٠ جنيه
- على الحساب .
- ١٥ • باعت خدمات لعملائها على الحساب بمبلغ ١١,١٠٠ جنيه .
- ١٧ • أضافت للأثاث والتركيبات ما قيمته ٤,٨٠٠ جنيه نقداً .
- ١٩ • سددت مصروفات دعاية وإعلان عن الشهر بمبلغ ٢,٤٠٠ جنيه .
- ٢١ • بلغت مصروفات صيانة وسائل النقل المسددة عن الشهر ٧٥٠ جنيه .
- ٢٣ • زادت الشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠,٠٠٠ جنيه .
- ٢٥ • بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي تحصل قيمتها نقداً بمبلغ

٦٠٥٠٠ جنيه .

- ٣١ • سددت المرتبات والأجور عن الشهر والبالغ قدرها ٥٧٠٠ جنيه .  
٣١ • بلغت تكلفة المياه والإضاءة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه ، ولم  
تسدد بعد .

### المطلوب :

- ( ١ ) قم بفتح حسابات الأستاذ للعناصر الواردة في الميزانية الافتتاحية ، ثم  
قم بإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية ( أرصدة أول الفترة ) فيها .  
( ٢ ) قم بأعداد قائمة لتحليل العمليات التي قامت بها الشركة خلال الشهر  
موضحاً فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبلغ والتاريخ .  
( ٣ ) من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التي قمت بفتحها في المطلوب  
الأول وبإضافة ما تراه مناسباً من حسابات جديدة ، قم بإثبات العمليات السابقة  
في حسابات الأستاذ الملائمة .

- ( ٤ ) قم بترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر .

### التعريف الرابع :

فيما يلي ملخص للعمليات التي قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٧٥ .

- ١ يونيو تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه .  
٢ دفعت الشركة ١٦٠٠ جنيه لإيجار مكان لمزاولة أعمالها فيه من شهر  
يونيو .

- ٤ • تعاقدت الشركة على استخدام أحد ورش الصيانة المملوكة لشركة

الزحفزاني في مزاولة أعمالها اعتباراً من أول شهر أغسطس ١٩٧٥

مقابل إيجار شهري قدره ٣٠٠٠ جنيه يسدد في بداية كل شهر .

- ٧ • استأجرت الشركة سيارتان للميل الخفيف لاستخدامهما في أداء الخدمات



- العملائها ، مقابل ايجار شمرى قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقداً .
- ٩ . تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقداً .
- ١٥ . بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقداً .
- ١٦ . بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٣٠٤٨٠ جنيه ، تحصل منها نقداً ٢٠١٣٠ جنيه .
- ٢٠ . اشترت الشركة أثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٠٧٥٠ جنيه ، سددت منها نقداً ٨٠٠٠ جنيه والباقي يستحق السداد بعد شهر .
- ٢٥ . سددت الشركة مصروفات دعاية وأعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .
- ٣٠ . بلغت الاجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٣٥٤٠ جنيه سدد منها نقداً ٢٠١٠٠ جنيه والباقي ما زال مستحقاً للعاملين .
- ٣٠ . بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثانى من الشهر ٤٢٠٠ جنيه ، تحصل منها نقداً ٣٠١٠٠ جنيه .
- ٢٠ . قررت الشركة زيادة رأسمالها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه اعتباراً من اول شهر يوليو ١٩٧٥ .

### المطلوب :

- ( ١ ) اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفتر يومية شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٧٥ . قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح بالفصل ، ولا تنسى شرح كل قيد شرحاً مختصراً .
- ( ٢ ) قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الأستاذة الملائمة باستخدام النموذج المبسط لشكل الحساب .

### التمرين الخامس :

تكونت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة في أول يناير ١٩٧٥ برأس مال قدره ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي دليل الحسابات الخاص بالشركة :

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠١	آلات لف وحزم	٢٠١	رأس المال
١٠٢	اثاث ومركبات	٢٠٢	الأرباح المحتجزة
١٠٣	عدد وأدوات	٢١١	الدائنون
١٠٤	سيارات نقل	٢١٢	أوراق الدفع
١١١	بضاعة	٢١٣	مصرفات مستحقة
١١٢	مصرفات مقدمة	٣٠١	تكلفة البضاعة المباعة
١١٣	أوراق قبض	٣٠٢	أجور ومرتبات
١١٤	علاء	٣٠٣	مواد ومهمات صيانة
١١٥	تقديية	٣٠٤	إيجار مباني ومكاتب
٤٠١	إيرادات خدمات	٣٠٥	مصرفات عمومية
٤٠٢	مبيعات بضاعة	٣٠٦	وقود وزيوت
٤٠٣	إيرادات متنوعة	٣٠٧	الحساب الختامي

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٧٥ .

رقم المستند	التاريخ	العملية
١	١/١	حصلت قيمة رأس المال نقداً .
٢	١/٣	قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه نقداً .

٢	١/٣	قامت الشركة باستأجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بإيجار شهري قدره ٦٠٠ جنيه نقداً .
٤	١/٥	قامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ٢٠٣٠٠ جنيه ، سدد منها ١٠٣٠٠ جنيه نقداً والباقي يستحق السداد بعد شهر .
٥	١/٧	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه تستحق السداد بعد عشرة أيام .
٦	١/٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمنحمة نقداً حتى تاريخه ٤٣٥٠ جنيه وما زال يستحق قبل العملاء مبلغ ٢٦٥٠ جنيه .
٧	١/١٠	اتفقت الشركة مع محطة التليفزيون الرئيسية على القيام بالإعلان عن نشاطها خلال شهري يناير وفبراير مقابل مبلغ ٦٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة الكامل .
٨	١/١٢	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٢١٥٠٠ جنيه تحصل منها نقداً ٢٢٥٠٠ جنيه وحصلت الشركة على أوراق قبض بالباقي تستحق بعد ثلاثة أشهر .
٩	١/١٤	أشترت الشركة سيارة نصف نقل بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه نقداً .
١٠	١/١٥	بلغت المصروفات العمومية المسددة حتى تاريخه ٢٤٦٠ جنيه .
١١	١/١٦	بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقداً ١٣٤٠ جنيه .
١٢	١/١٧	أشترت الشركة بعض العدد والآلات لزوم عمليات

الصيانة بمبلغ ٤٠٠٠ جنية على الحساب .		
منددت الشركة قيمة البضاعة المشتراة في ١/٧ .	١/١٧	١٣
أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنية مدد منها ١٥٠٠٠ جنية نقداً ، وحررت الشركة أوراق دفع تستحق السداد في ٣٠ يوم بالباقي .	١/١٩	١٤
باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٢٨٠٠٠ جنية تحصل منها نقداً ١٩٠٠٠ جنية والباقي يستحق بعد ١٥ يوم .	١/٢١	١٥
حصلت الشركة على إيرادات متنوعة من عمليات سمسة وهمولات مختلفة بلغت قيمتها ٧٨٠ جنية تحصلت نقداً .	١/٢٤	١٦
بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٧٥٠٠ جنية .	١/٢٥	١٧
بلغت المرتبات والأجور المستحقة للعاملين عن الشهر ٦٠٤٠٠ جنية مدد منها حتى تاريخه ٥٨٠٠ جنية .	١/٢٦	١٨
بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقداً ١٠٠٠٠ جنية .	١/٢٦	١٩
بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١ / ١٠ حتى تاريخه ٣٤٥٠ جنية ، تحصل منها اليوم ٢٠٠٠ جنية .	١/٢٦	٢٠
بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثاني من الشهر ٢٠٦٤٠ جنية ، مدد منها ٢٠٣٤٠ جنية .	١/٢٦	٢١

### المطلوب :

- ( ١ ) قم بأعداد حسابات امتناز للحسابات الواردة في دليل حسابات الشركة .
- ( ٣ ) قم بإجراء قيود اليومية لإثبات العمليات التي قامت بها الشركة ، خلال

الشهر ثم قم بترجيلها لحسابات الاسناد الخاصة بها .

( ٣ ) قم بأعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبيه .

( ٤ ) قم باجراء قيود الاقفال اللازمة ثم قم بأعداد الحساب الختامي للشركة .

( ٥ ) قم بأعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، وتصوير الميزانية العمومية في

٢١ / ١ / ١٩٧٥ .

التمرين السادس .

بدأت شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة عملياتها بالميزانية الافتتاحية التي

قت بتصويرها في التمرين السابق مباشرة في ٢١ / ١ / ١٩٧٥ . وفيما يلي ملخص

العمليات التي قامت بها الشركة خلال شهر فبراير :

رقم المسند	التاريخ	العملية
٢١	٢/١	زادت الشركة رأس المال بمقدار ٥٠٠٠ ر. ج. نقدًا .
٢٢	٢/٥	سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الايجار عن الشهر الحالي .
٢٣	٢/٨	حصلت الشركة مبالغ ٦٠٥٠٠ ج. من العملاء .
٢٤	٢/١٠	أشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ على الحساب .
٢٥	٢/١٢	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦٠٤٥٠ ج. ، تحصل منها ٤٠٣٥٠ ج. .
٢٦	١/١٥	بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦٠٧٠٠ ج. ، تحصل منها ٢٠٠٢٠٠ ج. .
٢٧	٢/١٩	سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها في ذلك التاريخ ( ٣٠٠٠٠ ج. ) .
٢٨	٢/٢٣	أشترت الشركة عدد أدوات إضافية بمبلغ ٣٠٠٠٠ ج. .



جنيه نقدا ومددت ثمن العدد والأدوات التي تم شرائها في الشهر السابق .		
٢٩	٢/٢٦	سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٠٠٠ ر. جنيه ، وحصلت من عملائها ١٠٠٠٠ ر. جنيه .
٣٠	٢/٢٨	بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٣٥٠ ر. جنيه ، سدد منها ١٠٠ ر. جنيه .
٣١	٢/٢٨	بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٢٠٠ ر. جنيه .
٣٢	٢/٢٨	بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثاني من الشهر ٣٢٠ ر. جنيه ، منها ٢٢٠ ر. نقداً والباقي على الحساب .
٣٣	٢/٢٧	بلغت للمرتبات والأجور المستحقة والمصددة بالكامل عن الشهر ٧٠٠ ر. جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتي لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ ر. جنيه .
٢٤	٢/٢٨	بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١٤ / ٢ حتى تاريخه ٧٩٠ ر. جنيه لم يتحصل منها شيء ، كما بلغت الإيرادات المتنوعة ٢٤٠ ر. جنيه تحصلت نقداً .

### المطلوب :

- ( ١ ) بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد في التمرين السابق قم بفتح حسابات الأستاذ وإثبات الأرصدة الواردة في الميزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيها .
- ( ٢ ) قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر فبراير ثم قم بترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .
- ( ٣ ) قم بأعداد ميزان المراجعة ، وإجراء قيود الإقفال اللازمة .

التمرين السابع :

فيما يلي قيود الإقفال ويزان المراجعة بعد الإقفال لشركة عبد الودود العامة

للخدمات والصيانة .

أولا : قيود الإقفال :

٧٥/٥/٣١	من مذكورين		
	ح/مبيعات الخدمات	٣٦٥٧٤٠	
	ح/ايرادات متنوعة	٣٥٢٦٠	
	الى ح/الحساب الختامي	٤٠٥٠٠٠	
	من ح/الحساب الختامي	٣٤٥٥٠٠	
	إلى مذكورين :		
	ح/الاجور والمرتبات	١٤٥٢٢٠	
	ح/المصروفات الادارية	٢٥٣٣٠	
	ح/مصرفات الصيانة	٣٥٥٥٠	
	ح/مصرفات الدعاية والاعلان	٤٠٠	
	ح/المياه والانارة	٣٠٠	
	ح/الوقود والزيوت والقوى المحركة	٢٥٥٠٠	
	ح/القوائد المدينة على القروض	٢٠٠	
	ح/مصرفات التأمين ضد الحريق	١٥٠٠٠	
	من ح/الحساب الختامي	٤	
٤	إلى ح/الارباح المحتجزة		٤

ثانيا : ميزان المراجعة بعد الاقفال :

إسم الحساب	أرصدة مدينة	أرصدة دائمة
أراضى	٦٠٠٠	
مباني	١٢٠٠٠	
آلات ومعدات	١٨٠٠٠	
ملا	٢٠٠٠٠	
أوراق قبض	٥٠٠٠	
نقدية	٤٢٠٠٠	
رأس المال	٩	
الأرباح المحتجزة	٣٩٠٥٠	
دائون	٣٠٥٠٠	
	<u>١٠٣٠٠٠</u>	<u>١٠٣٠٠٠</u>

المطلوب :

- ( ١ ) قم باستكمال قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال .
- ( ٢ ) قم بأعداد ميزان المراجعة قبل الاقفال .
- ( ٣ ) قم بأعداد الحساب الختامي عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر في نهاية الشهر .

# الفصل الرابع

في

## المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات

١ - مقدمة :

تقوم المحاسبة على افتراض أن العمليات التي تقوم بها الوحدة المحاسبية مستمرة على مدار عدة فترات محاسبية . بمعنى أن الوحدة المحاسبية ستظل قائمة لمزاولة نشاطها وممارسة أعمالها لمدة طويل نسبياً . ويطلق على هذا الفرض « فرض الاستمرار » . ويتربى على هذا الفرض أن العمليات التي يقوم بها المشروع خلال فترة محاسبية معينة قد تمتد آثارها لعدة فترات محاسبية لاحقة . وإذا كانت عمليات المشروع مستمرة بهذا الشكل ، أى على مدى عدة فترات محاسبية ، فإن أمر تحديد نتيجة نشاطه من أرباح أو خسائر على وجه الدقة قد يتطلب الانتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية وانتهاء استمراره ، أو على الأقل حتى تصبح العمليات المؤثرة في نتيجة النشاط منتهية . ولما كانت الحاجة إلى بيانات محاسبية للوقوف على مدى نجاح المشروع في تحقيق أهدافه التي أنشئ من أجلها ، وهو الأمر الذي يهم إدارة المشروع وملاكه في المقام الأول ، لا يمكن الانتظار لاستيفائها حتى انتهاء المشروع ، بل تتطلب قياس نتائج نشاط المشروع والتعرف على مركزه المالي على فترات متقاربة ، أطلقنا على كل منها في الفصل الأول « الفترة المحاسبية » ، فإنه لا يمكن استيفاء هذه الحاجة يفترض توقف نشاط المشروع توقفاً لحظياً فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة ، لإمكان قياس نتائج نشاطه من هذه الفترات والتعرف على مركزه المالي في نهايتها .

وقد عرضنا في الفصل السابق دورة الإجراءات المحاسبية والتي يمكن بانتهائها  
عن الفترة المحاسبية التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة من أرباح أو  
خسائر وتحديد مركزه المالي في نهايتها .

ولكننا لم نتعرض عمداً لآلية عمليات مستمرة تمتد آثارها لأكثر من فترة  
محاسبية واحدة وذلك لترسيخ الإجراءات الأساسية لخطوات الدورة المحاسبية في  
صورة مبسطة . وحيث يتطلب إعداد الحسابات الختامية والميزانية في نهاية الفترة  
المحاسبية إفترض توقف نشاط المشروع ، أو إنقطاعه ، في ذلك التاريخ حتى  
يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة ، فإن هذا الإنقطاع أو التوقف المفترض يقتضي  
أن تتم تسوية أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات لما يجب أن تكون عليه في  
ذلك التاريخ . ذلك لتحقيق المقابلة السليمة للإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية  
بما يتعلق بها من مصروفات لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة  
قياساً سليماً .

ويعني تسوية حسابات الإيرادات والمصروفات تحديد ما يخص الفترة  
المحاسبية التي يتم إعداد الحساب الختامي عنها من عناصر الإيرادات وعناصر  
المصروفات ، واستبعاد عناصر الإيرادات والمصروفات التي تخص فترات  
محاسبية لاحقة . وتعني مقابلة الإيرادات بالمصروفات إجراء المقاصة بينهما للتعرف  
على نتائج النشاط من ربح أو خسارة . وتكون المقابلة سليمة إذا كانت المقاصة تتم  
بين عناصر الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية دون غيرها من الفترات وعناصر  
المصروفات التي أدت إلى تحقيق هذه الإيرادات أو التي تخص الفترة  
المحاسبية ذاتها .

وترجع الحاجة إلى إجراء تسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية لأي من  
الأسباب الآتية أو لكل منها .



١ - تحول الأصول إلى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، بصفة جزئية أو بصفة كلية ، عن طريق إستخدامها أو إستنفاد خدماتها في مراولة نشاط المشروع .  
ومثال ذلك بيع جزء من البضاعة وتحويل تكلفتها إلى تكلفة البضاعة المباعة ، أو إستخدام الآلات مما يؤدي إلى نقص قيمتها فيحمل هذا النقص على مصروفات الاملاك .

٢ - الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الحصول على خدمات العاملين دون سداد الاجور أو الاستفادة بخدمات المسكان المستأجر دون تسديد الإيجار .  
٣ - الزيادة المستمرة في إكتساب الإيرادات التي أدت إل زيادة الأصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدما . ومثال ذلك الحصول على إيجار لمكان مملوك مقدما لعدة سنوات .

٤ - الزيادة المستمرة في الإيرادات مقابل زيادة الأصول دون إثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومثال ذلك الفوائد المكتسبة على حسابات الودائع في البنوك والتي لم تحصل قيمتها بعد .

وسوف نتناول في هذا الفصل إجراءات تسوية الحساب اللازمة لتحقيق قاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتفق بها من مصروفات . وسوف يكون ذلك في صورة مبسطة حيث يعالج الموضوع بصورة أكثر تفصيلا في الباب الثالث من هذا الكتاب .

#### ٢- تحول الأصول إلى مصروفات :

يتم إقتناء الأصول (شراؤها) لأغراض الاستعانة بخدماتها في تأدية عمليات المشروع ، أو لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشأ الأصول نتيجة مراولة المشروع لأنشطته المختلفة . فإذا كان الأصل من الأصول الثابتة ، فإن إستخدامها في عمليات

المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدي إلى نقص عمره الانتاجي بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالي يؤدي إلى نقص قيمته عما كانت عليه في بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم في تحقيق الإيرادات ، فإن تكلفتها لا بد وأن تحمل لتلك الإيرادات .

أما إذا كان الأصل من الأصول المتداولة ، فإنه قد يستنفد بالكامل أو بصفة جزئية في مزاولة نشاط المشروع . فالبيع ضاع مثلاً عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها فإنها تزيد من مقدار الأصول بزيادة المخزون منها ، وعندما يتم بيعها فإن المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه ، كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التي يتم سدادها مقدماً لتغطي أكثر من الفترة المحاسبية الجارية . وسوف نعالج في هذا البند إجراءات النسوية المتعلقة بتحول الأصول إلى مصروفات .

### ٢ - أ - المصروفات المقدمة :

تشمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التي تتمثل في الغالب في مقابل الحصول على خدمات والتي يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن أمثلة المصروفات المقدمة ، الإيجار الذي يسدد مقدماً ، وأقساط التأمين التي تغطي فترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدماً ، وما إلى ذلك .

ولنفترض مثلاً أن منشأة راغب للتجارة تستأجر المكان الذي تزاوّل فيه عملياتها التجارية مقابل إيجار سنوي قدره ١٠٠٠ جنية تسدد دفعة واحدة في أول أبريل من كل سنة مقدماً . ولنفترض أن المنشأة تسكونت في أول أبريل ١٩٧٤ ، على أن تنتهي الفترة المحاسبية الأولى في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ في ١ / ١ وتنتهي في ٣١ / ١٢

من كل عام .

فعندما تقوم المنشأة بسداد الايجار عن السنة في ١ / ٤ / ٧٤ يمكن للمحاسب أن يقوم بإجراء القيد الآتي :

١٩٧٤/٤/١	من ٣/ الايجار الى ٣/ النقدية سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١٩٧٤/٤/١	١٣٠٠	١٣٠٠
----------	--	------	------

ويتم تحويل طرفي القيد حيث يجعل حساب الايجار مدينا ، ويجعل حساب النقدية دائنا . وفي ٢١ / ١٢ / ١٩٧٤ ، بعد ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة ، يتم أقفال حساب الايجار بمبلغ ١٣٠٠ جنيهه ضمن حسابات المصروفات الأخرى في الحساب الختامي طبقا للإجراءات السابقة عرضها في الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعا أن تتحمل إيرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر ( ١ / ٤ إلى ٢١ / ١٢ / ١٩٧٤ ) الايجار الخاص باثني عشر شهراً منها ثلاثة أشهر تقع في الفترة المحاسبية التي تبدأ في ١ / ١ / ١٩٧٥ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لإيرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللغلب على هذه المشكلة يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار في نهاية الفترة المحاسبية المحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الأصول الواجب إظهارها في الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنتهية في مثالنا الجارى هو إيجار تسعة أشهر ،

بينما رصيد حساب الايجار يمثل ايجار سنة كاملة ، فإنه يصبح من الواجب انقص  
حساب الايجار بما يعادل ايجار ثلاثة أشهر ، وذلك قبل أقفاله في الحساب الختامي  
ويتم ذلك باجراء القيد التالي :

٢٠٠	من ح/ الايجار المقدم	١٩٧٤/١٢/٣١
٣٠٠	إلى ح/ الايجار	
	تسوية حساب الايجار لتحديد	
	ما يخص الفترة المحاسبية	

ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مدينياً بمبلغ  
٩٠٠ جنيه، تمثل ايجار تسعة أشهر ، ويتم أقفال في الحساب الختامي ، بينما يصبح  
رصيد حساب الايجار المقدم والذي تستفيد منه الفترة التالية مدينياً بمبلغ ٣٠٠  
جنيه ويعتبر من حسابات الأصول ، حتى يتحول إلى مصروف في الفترة التالية .  
ويظهر حساب الايجار والايجار المقدم في هذه الحالة على الصورة التالية :

منه	ح/ الايجار	له
١٢٠٠	إلى ح/ المقدية	٧٤/١٢/٣١
	٣٠٠	من ح/ الايجار المقدم
	٩٠٠	من ح/ الحساب الختامي
١٢٠٠	١٢٠٠	٧٤/١٢/٣١
منه	ح/ الايجار المقدم	له
٣٠٠	إلى ح/ الايجار	٧٤/١٢/٣١
٣٠٠	٣٠٠	رصيد (ميزانية)
٣٠٠	٣٠٠	٧٤/١٢/٣١

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل إيرادات الفترة المحاسبية بما ينقصها من مصروفات ، إلا أنه ليس بالاجراء الوحيد أو المستحب . فبدلاً من إجراء قيد سداد الايجار مقدماً عن طريق جعل حساب الايجار مدينياً ، فإنه يمكن للمحاسب أن يقوم بإثبات سداد الايجار مقدماً بإجراء القيد التالي :

١٢٠٠	١٢٠٠	من ح/ الايجار المقدم إلى ح/ المقدية إثبات سداد الايجار مقدماً عن سنة ابتداء من ٧٤/٤/١	٧٤/٤/١
------	------	--	--------

وبترحيل طرفي القيد يصبح حساب الايجار المقدم، وهو من حسابات الأصول، مدينياً بمبلغ ١٢٠٠ جنيه . وإذا ظل الأمر على ذلك حتى إعداد ميزان المراجعة في نهاية الفترة المحاسبية واقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ، فإن إيرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار . ويلزم الأمر في هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم بحيث تتحمل الفترة بما ينقصها منه . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة المحاسبية .

٩٠٠	٩٠٠	من ح/ الايجار إلى ح/ الايجار المقدم تحميل حساب الايجار بما ينقص الفترة من إيجار تم سداؤه مقدماً	٧٤/١٢/٣١
-----	-----	--	----------

ويترتب على ترحيل القيدين السابقين أن يظهر حساباً الايجار والايجار المقدم كالآتي :



منه	ح/الايجار المقدم	له
١٢٠٠	٧٤/٤/١ إلى ح/النقدية	٧٤/١٢/٣١ من ح/الايجار
		رصيد (ميزانية)
١٢٠٠		٩٠٠
		٣٠٠
		١٢٠٠

منه	ح/الايجار	له
٩٠٠	٧٤/١٢/٣١ إلى ح/الايجار المقدم	

ثم يقفل حساب الايجار في الحساب الختامى ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها. ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة، حتى تتم تسويته في الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار. ويظهر حسابا الايجار، والايجار المقدم في ٧٥/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلي :

منه	ح/الايجار	له
٣٠٠	٥٧/١/١ رصيد	٧٥/١٢/٣١ من ح/الايجار
١٢٠٠	٧٥/٤/١ إلى ح/النقدية	٧٥/١٢/٣١ رصيد (ميزانية)
١٥٠٠		١٢٠٠
		٣٠٠
		١٥٠٠

منه	ح/الايجار	له
١٢٠٠	٧٥/١٢/٣١ إلى ح/الايجار المقدم	٧٥/١٢/٣١ من ح/الحساب الختامى
١٢٠٠		١٢٠٠

( عليك أن تقوم بأجراء قيود اليومية التى تم تسجيلها للذين الحسابين )

وعادة ما تفضل الطريقة البديلة الثانية لمعالجة المصروفات المقدمة في الحياة العملية .  
وعند سداد المصروف مقدما يصبح من مكونات الأصول إلى أن تستنفذ الخدمات التي أدت إلى سدادها ، فتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية في حساب المصروف الخاص به حيث يتحول الأصل إلى مصروف بمقدار ما استفادت به الفترة المحاسبية . وما ينطبق على الأيجار المقدم ، ينطبق على أقساط التأمين والفوائد المدينة المقدمة أو أي عنصر مصروف آخر يتم سدادها مقدما ويغطي أكثر من فترة محاسبية واحدة ، وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة أكثر تفصيلا فيما بعد .

٢ - ب : تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :  
تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التي تقع في حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها في لحظة زمنية معينة من أصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها ، أو المواد والمهمات لأغراض استخدامها في مزاولة الأنشطة المختلفة للوحدة فإن ذلك يزيد من مخزون الوحدة من هذه الأصول . وعندما يتم بيع البضاعة ، أو جزء منها ، أو يتم استخدام المواد والمهمات أو جزء منها ، فإن مخزون الوحدة من هذه الأصول ينقص بمقدار ما تم بيعه أو استخدامه .  
وبمعنى آخر فإن هذه الأصول تتحول إلى مصروفات تتعلق بالحصول على إيرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما طرأ عليها من نقص .

وفيما يختص بالبضاعة ، فالتنا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة .  
وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدينا ( وهو من حسابات الأصول )  
مقابل جعل حساب النقدية أو الموردون دائنا بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقداً أو على الحساب أو بصورة غنطلة ، وعندما تتحدد تكلفة البضاعة المباعة يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة ( وهو من حسابات المصروفات ) مدينا بهذه التكلفة مقابل جعل

حساب البضاعة ( وهو من حسابات الأصول ) دائننا بها . وهذا ولم تعرض  
لكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن تعرض لها هنا أيضاً ، وإنما سوف  
نرجئ معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذي يجرى ح / تكلفة البضاعة المباعة مدينا  
و ح / البضاعة دائننا من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق أيضاً على المواد والمهمات . فعند شراء المواد  
والمهمات تعتبر من حسابات الأصول . ولنقرض مثلاً أن منشأة راغب للتجارة  
قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٧٨٠٠ جنيه منها ٣٠٠  
نقدًا والباقي على الحساب فيكون القيد اللازم لإثبات هذه العملية كالآتي :

٧٨٠٠	من ح/ المواد والمهمات ( أصول ) الى مذكورين	تاريخ الشراء
٣٠٠	ح/ النقدية	
٧٥٠٠	ح/ الموردون	
	اثبات شراء مواد ومهمات نقداً وعلى الحساب	

ولو فرض أنه في نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة  
بلغت تكلفتها ٦١٢٠ جنيه — وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيها  
بعد — فإنه يلزم في هذه الحالة أنقاص الأصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات  
بها . ويتم ذلك بإجراء قيد التسوية الآتي :

٦١٢٠	من ح/ المواد والمهمات المستخدمة ( مصروفات )	تاريخ نهاية الفترة
٦١٢٠	الى ح/ المواد والمهمات ( أصول ) تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه منها ،	

وبترحيل هذين القيدتين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابا المواد والمهمات ،  
والمواد والمهمات المستخدمة كالآتي :

منه	ح/ المواد والمهمات	له
٧٥٨٠٠	الى مذكورين	٦٥١٢٠
		من ح/ المواد والمهمات المستخدمة
		١٥٦٨٠
		٧٥٨٠٠
		تاريخ آخر الفترة
		آخر الفترة
		٧٥٨٠٠
منه	ح/ المواد والمهمات المستخدمة	له
٦٥١٢٠	الى ح/ المواد والمهمات	

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحساب الختامي ، ويظهر رصيد  
المواد والمهمات في الميزانية في نهاية الفترة بمبلغ ١٥٦٨٠ جنيه .

#### ٣-٢ - الديون المدومة :

نقشاً لحسابات العملاء ( أصول ) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم  
أو بيع بضائنها أو منتجاتها إليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات  
هذه تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها  
تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التي يحصلون عليها في تاريخ لاحق .  
وقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم  
لسبب أو لآخر مما يؤدي إلى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو  
جزئية . ولذلك فإنه تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر ، يتم في نهاية كل فترة محاسبية  
تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتي يكون أمر تحصيلها مشكوكاً فيه ، ويحمل  
الحساب الختامي بهذه القيمة المقدرة . ويطلق على المبالغ التي يتم التحقق من عدم  
إمكانية تحصيلها من العملاء اصطلاحاً الديون المدومة ، وتعتمد من حسابات  
المصروفات ، أما الديون التي يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكاً فيه ولكنها  
غير محققة فيطلق عليها الديون المشكوك في تحصيلها ، غير أن المبلغ الذي يتم

تقديره الديون المشكوك في تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المدومة تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر على أن يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصص الديون المشكوك فيها ، ويطلق عليه يخصص الديون المشكوك فيها .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها ومعالجتها محاسبيا للكتاب الثالث من هذا الكتاب ، وذلك مع مراعاة أن الديون المدومة تعالج محاسبيا من بنود المصروفات بحمل حساب الديون المدومة لدينا وجعل حساب العملاء دائنا .

#### ٢ - د - أهلاك الأصول الثابتة :

يتم اقتناء الأصول الثابتة لاستخدامها في العمليات المختلفة للشروع على مدار مدة فترات زمنية . ولكل أصل من الأصول الثابتة عمره الانتاجي الذي ينقضي بنهايته إمكانية الاستمرار في الحصول على خدماته . فالمبنى مثلا تتصدع وتتهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ، والآلات والتركيبات ، وما إلى ذلك من الأصول الثابتة . والأصل الثابت الوحيد الذي لا يهلك بالاستخدام هو الأراضي .

وعندما تهلك الأصول الثابتة باستنفاد خدماتها في عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها إذا كان للمشروع أن يستمر ، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية لقيمتها كخردة أو نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضروري استبعادها من الأصول . وإذا انتظر المشروع حتى تهلك أصوله دون تحميل تكلفتها على الإيرادات التي تتحقق من استخدامها فإنه يصبح في وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على أصول أخرى جديدة تحل محل الأصول



المالكة أو البالية لاستمرار نشاطه . ولذلك يلزم أن تحمل تكلفة الأصول الثابتة على الإيرادات التي تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لها .

فمثلا إذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٢٥٠.٠٠٠ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه في عملياتها لمدة عشرون عاما يصبح بعدها غير صالح للاستعمال ويلزم هدمه وأحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٥٠.٠٠٠ جنيه . فإنه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الإنتاجية وتحميلها للإيرادات بطريقة مرضية . وبعد توزيع صافي التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل بالتساوي من الطرق المرضية المقبولة قبولا عاما والشائعة الاستخدام محاسبيا . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الأصل الثابت ، قسط الاهلاك السنوي ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك وإجراء التسويات اللازمة في هذا الشأن والمحاسبة لاهلاك الأصول الثابتة ، . ويعتبر قسط الاهلاك السنوي ( والذي يمكن أيضا حسابه لفترات أقل من سنة ) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التي يتم حسابه لها .

ولحساب الاهلاك طرقا متعددة يتم التعرض لها تفصيلا في الباب الثالث . وعندما يتجدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب الاهلاك ، وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصص لتجميع أقساط الاهلاك حتى ينتهي العمر الإنتاجي للأصل يطلق عليه حسابات يخصص الاهلاك دائنا .

١٠٠٠	من / الاهلاك - مبانى	تاريخ نهاية العام
١٠٠٠	الى / يخصص الاهلاك - مبانى	
	اثبات اهلاك المبنى عن العام .	

ويقتل حساب الاهلاك في الحساب الختامي باعتباره من حسابات المصروفات،  
ويطرح يخص الاهلاك من الميزاني في جانب الاصول في الميزانية كما سوف  
يتضح تفصيلا فيما بعد .

### ٣ - المصروفات المستحقة :

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التي تحصل عليها الوحدة المحاسبية  
من العاملين فيها أو من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتي لم تسدد  
قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة تلك المصروفات ، الاجور ،  
المستحقة ، الفوائد المدينة المستحقة ، الايجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية  
والاعلان ، وما إلى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة  
على الخدمة المأمينة ( وفي بعض الاحيان السلعة كالمياه والانارة مثلا ) بمرور الزمن،  
مع زيادة التزاماتها بسداد القيمة دون إثبات ذلك محاسبيا . فخدمات العاملين مثلا  
يتم الحصول عليها في صورة تدفق يومي مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه  
الأيام كلما أصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة بواجبهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه  
جرت العادة - تسهلا للاجراءات المحاسبية - أن لا تسجل الاجور دفتريا  
إلا وقت سدادها . وإذا وقع تاريخ سداد الاجور أو جزء منها بعد تاريخ  
نهاية الفترة المحاسبية فإن عملية الانتظار بالقيء حتى تاريخ السداد يؤدي إلى أن  
الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التي استفادت منها  
إيرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر اجور الفترة المحاسبية والمستحقة للعاملين  
والتي لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات  
المصروفات ويظهر إلزام الوحدة المحاسبية قبل عاملها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال إذا بلغت الاجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أدائها  
خلال الفترة المحاسبية ١٣٧٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلا خلال الفترة بـ ١٠٠  
مقداره ١١٢٠٠ جنيه ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية الآتي في نهاية الفترة :

٢٥٥٠٠	من -/الاجور	تاريخ نهاية الفترة
٢٥٥٠٠	الى -/الاجور المستحقة	
	اثبات الاجور المستحقة للعاملين والى لم تسدد بعد .	

(وعليك تصوير حساب الاجور والاجور المستحقة في هذه الحالة):

- وبفضل حساب الاجور في الحساب الختامي بما يعادل قيمة الخدمات التي تم الحصول عليها من العاملين فعلا سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ، ويظهر رصيد حساب الاجور المستحقة بين الإلتزامات في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها .

وما ينطبق على الاجور ينطبق على باقى عناصر المصروفات المستحقة .

ولنأخذ في سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلا . لاحظ أن الفوائد قد تكون مدينة بمعنى أنها تمثل مصروفات مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى أنها تمثل إيرادات مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التي تمثل مصروفا مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلا أن محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدنها ٦٪ ، وذلك بتاريخ ١ / ١٠ / ١٩٧٤ . وتسدد الفوائد للبنك كل سنة أشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفرض أن تاريخ نهاية السنة المالية ( الفترة المحاسبية ) لمحلات عبد الحميد هو ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ .

الواقع أنه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائده بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفترى في هذا الصدد . غير أن محلات عبد الحميد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١ / ١٠ حتى ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٧٤ بفوائد

$$\text{القرض لمدة ثلاثة أشهر وهي } ( ١٠٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ١٥٠ \text{ جنيه } )$$

وينجزى لإثبات قيد التسوية التالي لإثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

٧٤/١٢/٢١	من ح/ الفوائد المدينة ( مصروفات )	١٥٠
	إلى ح/ الفوائد المستحقة ( التزامات )	١٥٠
	إثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة .	

ويقتل حساب الفوائد بعد تسويته كالعادة في الحساب الختامي بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الإلتزامات في الميزانية العمومية .

#### ٤ — الإيرادات المستقاة :

يؤدي تدفق الإيرادات إلى زيادة الأصول . وفي بعض الأحيان نجد أن الإيرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن ، ويترتب على ذلك زيادة الأصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن . غير أن هذا التدفق المستمر للإيرادات وزيادة الأصول بالتبعية يصحب إثباته دفتريا بصورة لحظية . وكما هي العادة فإنه تسهلا للأجراءات المحاسبية في هذه الحالة — يوجب إثبات الإيرادات دفتريا حتى تنقضي فترات زمنية ملائمة ، وحتى يتم في شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحويلها مثلا أو قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها . وفي بعض الأحيان قد لا تتم عملية التحصيل أو يقوم هذا الإلتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الإيرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة إلا أنه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة ذلك الإيرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات في أوراق مالية . فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية إلا أنه قلنا تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب — تطبيقا لقاعدة المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات التي تخص الفترة



المحاسبية - وقياساً على الفوائد المدينة - أن يقوم بتسوية الإيرادات المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية في حساب الإيرادات وإظهار الأصول المقابلة لها في الميزانية . ولنفترض مثلاً أن شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠٠.٠٠٠ جنيه في سندات حكومية تحمل سعر فائدة ٣٪ سنوياً تسدد نصف سنوياً من تاريخ الشراء . ولنفرض أن الشركة قامت بشراء هذه السندات في ١/٤/٧٤ وأن سندها المالية تنهى في ٣١/١٢/١٩٧٤ .

وعلى هذا الأساس تستحق الفوائد على هذه السندات في ١/١٠/٧٤ ، ١/٤/٧٥ من كل عام . وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية في ١/١٠/٧٥ يجرى إثبات القيد الآتي :

٣٠٠	من / النقدية ( أصول )	٧٤/١٠/١
٣٠٠	إلى / الفوائد الدائنة ( إيرادات )	
	إثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة	
	لمدة نصف سنة $( \frac{3}{12} \times \frac{2}{100} \times 200.000 )$	

وفي ٣١/١٢ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة لفترة المحاسبية من ثلاثة أشهر من ١/١٠ إلى ٣١/١٢ والتي لن تتحصل حتى ١/٤ من الفترة التالية ، ويقوم بإجراء قيد التسوية التالي :

١٥٠	من / الفوائد الدائنة المستحقة ( أصول )	٧٤/١٢/٣١
١٥٠	إلى / الفوائد الدائنة ( إيرادات )	
	تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة	
	المستحقة حتى نهاية العام	
	$( \frac{3}{12} \times \frac{2}{100} \times 200.000 )$	



وبذلك تتضمن إيرادات السنة الفوائد الدائنة التي لم إكتسابها فيها ( ٥٠ جنيه ) وتزداد الأصول بنفس المقدار (التقديية والفوائد الدائنة المستحقة) . ويقفل حساب الفوائد الدائنة في الحساب الختامى ، ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة فى حسابات الأصول فى الميزانية (أصول متداولة) . وما يسرى على الفوائد الدائنة يسرى على باقى عناصر الإيرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلاً والسهمرة والإيجارات الدائنة ، وما إلى ذلك .

#### ٥ - الإيرادات المقدمة :

تمثل الإيرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكلما يمكن للوحدة المحاسبية أن تسدد إيجار المكان الذى تشغله مقدماً لغير مثلاً ، يمكن لها أن تحصل على إيجار المكان الذى تمتلكه من الغير الذى يستأجره مقدماً . والواقع أنه يمكن للوحدة المحاسبية ( خاصة إذا كانت فى مركز إحتكارى ) أن تحصل على مقابل الخدمات التى تؤديها للغير مقدماً قبل إداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الإيرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم إكتساب هذه الإيرادات حتى يتم إداء الخدمات المقابلة لها . فإذا اعتبرت هذه الإيرادات المقدمة من مكونات عناصر الإيرادات فى الفترة التى يتم الحصول عليها فيها - بينها الخدمات التى تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات فى الفترة التى تم إداء الخدمات فيها - فإن قاعدة المقابلة السليمة لإيرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن تتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الإيرادات المقدمة لتلافى هذا الوضع .

ولنفرض مثلاً أن شركة عبد الستار التجارية توجر أحد مبانيها للغير مقابل إيجار سنوى قدره ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مقدماً اعتباراً من تاريخ إبرام العقد فى ١/٧/١٩٧٤ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المحتاجر فى ذلك التاريخ ، فيكون قيد إثبات هذه العملية دفترى كالتالى -

٧٤/٧/١	من ح/ النقدية	١٢٠٠٠
	إلى ح/ الإيجار الدائن المقدم	١٢٠٠٠
٧٤/٧/١	إثبات تحصيل إيجار المبنى عن ستة إحتبارا من	

ويلاحظ أننا جعلنا حساب الإيجار الدائن المقدم (وهو من حسابات الخصوم) دائما بالقيمة بدلا من حساب الإيجار الدائن (وهو من حسابات الإيرادات) اتباعا لنفس منطق الطريقة الثانية التي عرضناها في معالجة الإيجار (المدين) المقدم . وإذا كانت السنة المالية تتهى في ٣١/١٢/٧٤ ، فإنه يلزم إجراء قيد التسوية التالي :

٧٤/١٢/٣١	من ح/ الإيجار الدائن المقدم	٦٠٠٠
	إلى ح/ الإيجار الدائن	٦٠٠٠
	تسوية حساب الإيجار الدائن المقدم	
	في حساب الإيجار الدائن عن ستة أشهر	

ويقل رصيد حساب الإيجار الدائن ضمن بنود الإيرادات في الحساب الختامي ويظل رصيد حساب الإيجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم في الميزانية العمومية .

#### ٦ - ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بها أحد حسابات الميزانية ، وينتقل هذا الأثر إلى فترة محاسبية مقبلة . كما يتأثر بها أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم تؤثر في نتيجة المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح أو خسائر . وتوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة في صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية .

أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية			سبب التسوية
الفترة أو الفترات المستقبلية	الفترة الحالية	الفترات السابقة أو الفترة الحالية	
ما تبقى يظل في حساب الأصول لاستخدامه في الفترات المقبلة.	تتحول الخدمات المستفدة أو الكمية المستخدمة إلى	تسجل عند السداد أو الشراء في حسابات هذه الأصول يجعل الحسابات مدينة بها.	١ - تحول الأصول إلى مصروفات
حسابات الأصول دائنة بها .	مصرف بجمع حسابات الأصول دائنة بها .		٢ - المصروفات المستحقة
تجعل الالتزامات مدينة عند السداد الالتزامات دائنة	تجعل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة		٣ - الإيرادات المستحقة
تتحول الأصول المعينة إلى نقدية بالتحصيل.	تجعل الأصول مدينة بها مقابل جعل الإيرادات دائنة .		٤ - الإيرادات المقدمة
ما يتبقى يمثل التزام بأداء خدمات في المستقبل ، يتحول إلى إيرادات بأداء الالتزامات تلك الخدمات .	تتحول إلى إيرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها بأداء الخدمات المقابلة يجعل الحساب المعين في الالتزامات مدينة وحساب الإيرادات دائنا .	تجعل الأصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقيمة	

## ٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال :

تعرضنا في الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة وإجراء قيود الاقفال وإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية . ثم تعرضنا في البنود السابقة من الفصل الحالي إلى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبررنا ضرورة إتمام ذلك في نهاية الفترة المحاسبية .

والواقع أن تسوية الحسابات غالبا ما تتم في العادة بعد إعداد ميزان المراجعة ، أي بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل أرصدها إلى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا في حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر . بينما أرصدة الإيرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيدها بالرماس حيث أنها تقفل في الحساب الختامي وتصبح بدون أرصدة . وما زالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد أن نستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات في الأصول والخصوم حيث يلزم في العادة تسويتها في نهاية العام . ويستحسن في كل الأحوال أن لا يتم ترصيد الحسابات بالحبر إلا بعد إجراء التسويات الخاصة بنهاية العام .

وتتطلب عملية إجراء التسويات في نهاية العام على العديد من التفاصيل التي تزيد من احتمال ارتكاب الأخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة في تنظيم عمليات آخر العام من إجراء تسويات وأقفال حسابات وأعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبيا ورقة العمل ، . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبيا ، وتنقسم إلى عدد من الأعمدة ، تساعد في تنظيم هذه العمليات ، وتحتوي ورقة العمل في العادة على الخانات الآتية :

- ١ - خانة لاسم الحساب .
- ٢ - خانتان لميزان المراجعة بجانبه المدين والدائن قبل التسويات .
- ٣ - خانتان لإثبات عمليات التسويات .
- ٤ - خانتان لميزان المراجعة بجانبيه بعد إجراء التسويات .
- ٥ - خانتان للحساب الختامي أحدهما للمصروفات والآخرى للإيرادات .
- ٦ - خانتان للميزانية العمومية أحدهما للأصول والآخرى للخصوم .





دعاية وإعلان	٣٣٣٠٠	
مصرفات متنوعة	٨٧٧٠٠	
رأس المال	١٥٠٠٠٠	
مبيعات بضاعة	١٠٩٥٠٠	
مبيعات خدمات	٣٢٢٤٠٠	
عمولات	٣١١٠٠	
دائنون	٣٥٠٠٠	
	<u>٣٢٠٠٠٠</u>	<u>٣٢٠٠٠٠</u>

فاذا علمت أن الشركة بدأت عملها في ١/١/١٩٧٤، وأعطيت المعلومات التالية:

- ١ - تكلفة البضاعة المباعة بلغت ٧٢٠٠٠ جنيه .
  - ٢ - بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧٢٠٠٠ جنيه .
  - ٣ - بلغت العمولات المستحقة للشركة والتي لم تثبت دفتريا ولم تتحصل بعد ٤٢٠٠ جنيه .
  - ٤ - بلغ أهلاك المباني عن العام ٢٠٠٠ جنيه ، وأهلاك السيارات ٢٥٠٠ جنيه .
  - ٥ - بلغت الأجور المستحقة والتي لم تسدد بعد حتى نهاية العام ٢٥٠٠ جنيه .
- المطلوب :

( ١ ) أعداد ورقة العمل وإجراء التسويات اللازمة .

( ٢ ) إثبات قيود التسوية وقيود الاقفال في دفتر اليومية .

وللوفاء بالمطلوب الاول نقوم بالخطوات التالية :

١ - قم بنقل أرصدة حسابات الاستاذ وأسماءها إلى ورقة العمل ويمكن في الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسابات الاستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفة المنفصلة ولكنه في مثالنا الجاري نقوم بنقل الأرصدة والحسابات كما وردت في ميزان المراجعة وتدوين الأرصدة في الخانتين المخصصين لميزان المراجعة قبل في التسويات في ورقة العمل .

٢ - قم بإجراء التسويات في الحسابات التي تتأثر بها في الخانتين المخصصين لذلك، و قم بإضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض في ورقة العمل .

٣. — بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التي قمت بأجرائها في الخطوة السابقة ، قم بتدوين الأرصدة المعدلة في الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤. — قم بنقل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامي . قم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما وضعه مقابل هذا الفرق في خانة بأسم حساب أرباح العام (أو خسائر العام) .

٥. — قم بنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام (أو خسائر العام) لخانة الدائن (أو المدين) في الميزانية ، ثم قم بجمع الجانبين لتتحقق من توازنهما .

و أوضح استيفاء هذه الخطوات على المثال تحت البحث كالاتي :

١ — نقوم بنقل أسماء الحسابات كما وردت بميزان المراجعة ( قبل التسويات ) في الخانة المخصصة لها في ورقة العمل ، ثم نقوم بتدوين رصيد الحساب على حسب طبيعته في الخانة الملائمة من خانتى ميزان المراجعة ، فالمبايى مثلا من الأصول ، ورصيدها مدين بطبيعته وبالتالي تظهر في خانة المدين في ميزان المراجعة ، وكذلك الإيجار مثلا وهو من بنود المصروفات ومدين بطبيعته بينما الدائرون يوميات البضاعة مثلا من الحسابات الدائنة بطبيعتها ورصيدها دائن في خانة الدائن .

٢ — ننتقل بعد ذلك لإجراء التسويات طبقا للبيانات الملاحظة . ويتطلب الأمر في هذا الصدد بحث كل تسوية على حدة وتحليل أثارها على الحسابات المعنية . كما لو كنا بصدد إجراء قيد يومية . فالتسوية الأولى مثلا الخاصة بتكلفة البضاعة المباعة تعنى أن رصيد البضاعة الوارد في ميزان المراجعة والمدين بمبلغ ١٦٥٠٠٠ جنيه يجب انقاصه بتكلفة ما تم بيعه من البضاعة وقدره ٧٢٠٠٠ جنيه ، وبهذا

أن حساب البضاعة مدين بطبيعته ( لأنه من الأصول ) فلا تقاصه يلزم الأمر جعله دائناً بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه . وعلى هذا الأساس تدون هذه القيمة على مطر حساب البضاعة في خانة التسويات في الجانب الدائن . وحتى يكتمل القيد لا بد من فتح حساب جديد ، أى إضافة حساب جديد في ورقة العمل بأسم حساب تكلفة البضاعة المباعة ونجعله مديناً في خانة التسويات ( لأنه لم يكن موجوداً في ميزان المراجعة قبل التسويات ) بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه . ( انظر ورقة العمل ص ١٧٤ ) . ويسرى نفس المنطق على التسوية الثانية الخاصة بتكلفة المواد والمهمات المستخدمة . أما التسوية الثالثة الخاصة بالعمولات المستحقة للشركة فيمكن أن ننظر إليها كالآتي : العمولات من بنود الإيرادات وبالتالي فهي تظهر كرصيد دائن في ميزان المراجعة . وبما أن هناك عمولات مستحقة للشركة فهذا يعنى أن الشركة أدت خدمات لعملائها فعلاً دون أن تحصل على قيمتها ، أى أن إيراداتها زادت فعلاً ولكن القيمة لم يتم قبدها في الدفاتر لعدم تحصيلها . وعلى هذا الأساس يصبح من الواجب زيادة رصيد العمولات ( إيرادات ) الدائن وذلك بجعله دائناً في خانة التسويات ( الجانب الدائن ) بقيمة العمولات المستحقة . وحيث أن هذه العمولات المستحقة تمثل حقوقاً للشركة قبل الغير فانها تؤدي إلى زيادة الأصول . وبذلك يضاف حساب جديد فى ورقة العمل بأسم العمولات المستحقة ( أصول ) ويحمل مديناً بقيمة العمولات المستحقة فى خانة التسويات ، وبذلك يكتمل القيد . أما التسوية الرابعة الخاصة بالاملاك فيلاحظ أنه لا يوجد حساب للاهلاك في ميزان المراجعة ، وبذلك يستدعى الأمر فتح حساب للاهلاك - مبالغى - ، وحساب للاهلاك - ميارات - بأضافتهما لورقة العمل . وحيث أن كلا الحسابين من حسابات المصروفات فيجعل كل منهما مديناً في خانة التسويات . بالقيمة المحددة له . وحتى يكتمل القيد الخاص بكل من العنصرين يلزم الأمر إضافة حساب جديد

الشركة العامة للتجارة والخدمات

التمويلات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			٤٥٠ ٠٠	مباني
			٢٠٠٠٠٠	سيارات
			٥٠٠٠٠	معدات وأدوات
(١) ٧٢٠٠٠			١٦٥٠٠٠٠	بضاعة
(٢) ٧٢٠٠٠			٢٧٠٠٠٠	مواد ومهمات
			٣٥٠٠٠٠	عملاء
			٢٠٥٠٠	إيجار
	(٥) ٢٠٥٠٠		٧٠٥٠٠	أجور
			٢٠٣٠٠	دعاية وإعلان
			٨٠٧٠٠	مصرفات متنوعة
		١٠٠٠٠٠		رأس المال
		١٠٩٠٥٠٠		مبيعات بضاعة
		٢٢٠٤٠٠		مبيعات خدمات
(٣) ٤٠٢٠٠		٣٠١٠٠		عمولات
		٢٥٠٠٠٠		دائنون
		٣٢٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠	
	(١) ٧٢٠٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٢) ٧٢٠٠٠			مواد ومهمات مستخدمة
	(٣) ٤٠٢٠٠			عمولات مستحقة
	(٤) ٤٠٥٠٠			الاملاك
(٤) ٤٠٥٠٠				مخصص الاملاك
(٥) ٢٠٥٠٠				الأجور المستحقة
				أرباح العام
٩٠٠٤٠٠	٩٠٠٤٠٠			

ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٩٧٤/١٢/٣١

ميزان المراجعة بعد التسويات		الحساب الختامي		الميزانية العمومية	
مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن
٤٥٠٠٠				٤٥٠٠٠	
٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠	
٥٠٠٠				٥٠٠٠	
٩٢٠٠٠				٩٢٠٠٠	
١٩٠٨٠٠				١٩٠٨٠٠	
٢٥٠٠٠				٢٥٠٠٠	
٣٠٥٠٠		٣٠٥٠٠			
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠			
٢٠٣٠٠		٢٠٣٠٠			
٨٠٧٠٠		٨٠٧٠٠			
	١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠	
	١٠٩٠٥٠٠	١٠٩٠٥٠٠			
	٣٢٠٤٠٠	٣٢٠٤٠٠			
	٧٠٣٠٠	٧٠٣٠٠			
	٢٥٠٠٠			٢٥٠٠٠	
		٧٢٠٠٠			٧٢٠٠٠
		٧٠٢٠٠			٧٠٢٠٠
				٤٠٢٠٠	
		٤٠٥٠٠			٤٠٥٠٠
	٤٠٥٠٠			٤٠٥٠٠	
	٢٠٥٠٠			٢٠٥٠٠	
		٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠	
٢٢٠٢٠٠	٢٢٠٢٠٠	١٤٩٠٢٠٠	١٤٩٠٢٠٠	٢٢٠٢٠٠	٢٢٠٢٠٠



لمخصص الاملاك لكل ، حيث لم يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات ويعمل دائئا في خانة التسويات بالقيمة ( أنظر رقم ( ٤ ) في ورقة العمل ) .

وتعنى التسوية الخامسة أن الشركة حصلت على بعض خدمات عاملين دون أن تسدد القيمة حتى نهاية الفترة المحاسبية وبالتالي يلزم زيادة الاجور ( مصروفات ) مقابل أظهار التزام الشركة قبل عاملين في بنود الإلتزامات في الميزانية . وعلى هذا الأساس يجعل حساب الاجور مدينا في خانة التسويات ( حتى يرداد بالقيمة ) بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه مقابل فتح حساب جديد في ورقة العمل باسم الاجور المستحقة (التزامات) وجعله دائئا بالقيمة ( أنظر رقم ( ٥ ) في ورقة العمل ) .

٣ - بعد إجراء التسويات على ورقة العمل في الخانتين المخصصتين لذلك نقوم بجمع الصفوف جمعا جبريا لكل من خانتى ميزان المراجعة قبل التسويات والتسويات معا ويظهر الرصيد الجديد المعدل بالتسويات في الجانب الملائم من خانتى ميزان المراجعة بعد التسويات . فلو نظرنا إلى صف البضاعة مثلا لوجدنا أن الرصيد مدين في ميزان المراجعة بمبلغ ١٦٥٠٠٠ جنيه وجعل دائئا في خانة التسويات بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه ليصبح الرصيد المدين المتبقى ٩٣٠٠٠ جنيه يظهر في الجانب المدين من ميزان المراجعة بعد التسويات . أما إذا نظرنا للاجور مثلا فنجد أن حسابها مدين في ميزان المراجعة بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه وجعل مدينا في التسويات بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصبح الرصيد الجديد مدينا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تمثل الاجور التي استفادت بها الفترة المحاسبية كما يظهر في الجانب المدين من ميزان المراجعة بعد التسويات . وبلاحظ أن الحسابات الجديدة المضافة في ورقة العمل تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات كما تظهر في خانة التسويات وفي نفس الجانب .

٤ - بعد ذلك نقوم بتحديد حسابات المصروفات وننقلها للجانب المدين من خانتى الحساب الختامى ونحدد حسابات الإيرادات وننقلها للجانب الدائن

من خاتنى الحساب الختامى ، وحسابات الأصول : نقلها للجانب المدين من خاتنى الميزانية والخصوم تنقلها للجانب الدائن من خاتنى الميزانية ، ويراعى أن ذلك كله من واقع خاتنى ميزان المراجعة بعد التسويات .

• — نقوم بعد ذلك بترصيد خاتنى الحساب الختامى ، فإذا ظهر الرصيد فى خاتنة المدين ( يعنى رصيد دائن أو أرباح ) يدون مقابلة فى خاتنة أسم الحساب « أرباح العام » وتدون القيمة فى الجانب المدين من خاتنى الحساب الختامى وفى الجانب الدائن من خاتنى الميزانية . أما إذا ظهر الرصيد فى الجانب الدائن ( يعنى رصيد مدين أو خسائر ) فيدون مقابلة فى خاتنة أسم الحساب « خسائر العام » ويدون المبلغ فى الجانب الدائن من خاتنى الحساب الختامى وفى الجانب المدين من خاتنى الميزانية ( أنظر البند الأخير فى ورقة العمل ) .

وتظهر ورقة العمل للنثال تحت البحث كما هو موضح فى الصفحتين السابقتين :

وبتفحص ورقة العمل يتضح الآتى :

١ — أن كل زوج من الأعمدة يتوازن تلقائيا إذا ما اتخذنا الخطوات السابقة فنجد أن عمودى ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوى مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا . كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظرا لأن كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانبا ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لأرصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانبي الحساب الختامى وجانبي للميزانية العمومية عن طريق أرباح العام ( أو خسائر العام ) فتوضح الأرباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل المتمم الحسابى للجانب المضروقات للمدين والإصفر اليسارى جانب الإزادات الدائن

والأكبر ( والعكس في حالة الخسائر ) ووضع الأرباح أيضاً في الجانب الدائن من حسابات الميزانية ( الخصوم ) ، لأنها تمثل إضافة إلى حقوق الملكية . ولذلك يقال أن الحساب الختامي والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافي الربح ( أو صافي الخسارة ) .

٢ - يمكن إجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في نخالة والمدين ، مدينة بالمبالغ الواردة في هذه الخانة ، وتجعل الحسابات التي يقع مقابلها تسويات في نخالة والمدين ، دائنة بالمبالغ الواردة في هذه الخانة . وقد قمنا بتوزيع التسويات أرقاماً وضعت بين أقواس لتبين طرفي كل تسوية المدين والدائن .

٣ - يمكن إجراء قيود الأقفال اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للحساب الختامي حيث يجعل الحساب الختامي مدينة والحسابات الواردة أرصدها في نخالة والمدين ، دائنة ، وتجعل الحسابات الواردة أرصدها في نخالة المدائن ومدينة ، مقابل جعل الحساب الختامي دائناً .

٤ - يمكن تصوير الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة حيث تحتوي الخانتان المخصصتان للحساب الختامي على البيانات اللازمة لأعداده ، وتحتوي الخانتان المخصصتان للميزانية العمومية على البيانات اللازمة لأعدادها .

المطلوب هناك : (١) أن تقوم بأعداد الحساب الختامي لشركة التجارة والخدمات عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٧٤/١٢/٣١ ، وتصور الميزانية العمومية في ذلك التاريخ .

(٢) أن تقوم بأعداد قيود الإقفال من واقع ورقة العمل .

وعما تقدم تكون قيود التسوية كالآتي :

من مذكورين		
٥/ الاجور (٥)		٢٠٥٠٠
١/ تكلفة البضاعة المباعة (١)		٧٢٠٠٠
٢/ مواد ومهمات مستخدمة (٢)		٧٢٠٠
٣/ عمولات مستحقة (٣)		٤٢٠٠
٤/ الاملاك (٤)		٤٠٥٠٠
الى مذكورين		
١/ البضاعة (١)	٧٢٠٥٠٠	
٢/ المواد والمهمات (٢)	٧٢٠٠	
٣/ عمولات (٣)	٤٢٠٠	
٤/ خصص الاملاك (٤)	٤٠٥٠٠	
٥/ الاجور المستحقة (٥)	٢٠٥٠٠	
تسوية الحسابات عن العام		

ويلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيود كما وردت بورقة العمل حتى  
يسهل الرجوع اليها والتعرف على آثارها ، ولاترد هذه الأرقام عادة في قيد  
اليومية .

#### أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

أولا - الاسئلة :

(١) قم بتعريف كل مما يأتي من طريق ما تراه فلاتمأ من أمثلة :

تحويل الأصول إلى مصروفات ، زيادة المصروفات مقابل زيادة الالتزامات ،  
زيادة المصروفات مقابل نقص الأصول ، زيادة الإيرادات مقابل زيادة الأصول ،  
زيادة الإيرادات مع الأصول والالتزامات ؟

(٢) ما هي مبررات إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية ؟

(٣) ما هي فوائد استخدام ورقة العمل ؟

(٤) علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :

أ — يمثل الإيجار المقدم ( دائن ) ما يتم سداده خلال الفترة المحاسبية الحالية  
ويخص الفترة أو الفترات التالية :

ب — إذا أبرمت إحدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وسددت  
القسط البالغ قدره ٣٢٠٠ جنيه اعتباراً من تاريخ بداية التأمين في ١/٩/٧٤ ،  
وكانت السنة المالية تنتهي في ٣١/١٢/١٩٧٤ فإن مصروفات سنة ٧٤ تتحمل  
بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ويعتبر الباقي من الالتزامات .

ج — يمكن أن تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات ( أى  
يجعل بها حساب المصروف مدينا ) عند الشراء ، ثم تتحدد بمكلفة ما لم يستخدم  
منها في نهاية العام وتستنزى من حسابات المصروفات وتتحول إلى أصل .

د — في ٣١/١٢/١٩٧٤ تم إجراء قيد التسوية الآتى :

٥٠٠ من س/ الإيجار المقدم ( أصل )

٥٠٠ إلى س/ الإيجار ( مصروف )

وكان الإيجار المدفوع خلال العام هو ١٢٠٠ جنيه ، ويكون معنى ذلك أن

القيد الذى تم إجراؤه عند سداد الإيجار في ١/٧/١٩٧٤ هو :

١٢٠٠ من س/ الإيجار المقدم ( أصل )

١٢٠٠ إلى س/ النقدية ( أصل )



هـ - لا يمكن إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية إلا على ورقة العمل.  
و - لا بد من حساب الأهلاك على كل الأصول الثابتة للمشروع دون استثناء حيث أن استخدامها يؤدي إلى نقص قيمتها .

ز - تؤدي المصروفات المستحقة إلى نقص الأرباح وزيادة الإلتزامات .

ح - الإيرادات المستحقة هي تلك التي تنشأ عن أداء الوحدة لخدمات دون الحصول على قيمتها وتؤدي إلى زيادة الأصول وزيادة الإلتزامات .

ط - يؤدي سداد المصروفات مقدماً إلى زيادة المصروفات وزيادة الإلتزامات حيث يتم سدادها تقدماً .

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة في ٦/٣٠ لشركة عبد الحميد، حيث تفتي السنة المالية في ذلك التاريخ : أرصدة مدينة : إيجار مقدم ٧٢٠٠ ، آلات ومعدات ٣٦٥٠٠ ، مصروفات عمومية ١٣٢٠٠ ، مواد ومهمات ٢٢٥٠٠ ، أرصدة دائنة : فوائد دائنة ٥٦٤٠ ، إيرادات مقدمة ٨٤٠٠ ، مخصص إهلاك آلات ٨٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت أن : (١) بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة والتي لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه . (٢) يمثل رصيد الإيرادات المقدمة ما تحصل من العملاء من خدمات لم يتم أدائها في تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات أعمالها بلغت قيمتها ٥٣٢٠ جنيه . (٣) يسدد إيجار المبنى الذي تشغله الشركة مقدماً في ١/١ من كل سنة ليغطي الفترة حتى ١٢/٢١ . ويبلغ الإيجار السنوي للمبنى ٤٨٠٠ جنيه . (٤) تستهلك الآلات والمعدات سنوياً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه . (٥) بلغت المصروفات العمومية المستحقة في ٦/٣٠ مبلغ ٤٠٠ جنيه . (٦) بلغت تكلفة المواد والمهمات

المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ١٨٣٠٠ جنيه .

المطلوب : إجراء قيود التوية اللازمة ، وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة  
لإثبات هذه العمليات وأعداد ميزان المراجعة الجزئي :

### التمرين الثاني :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة مصر هند التواب كما يظهر في ١٢/٣١ ، قبل  
إجراء التسويات .

مدین	دائن
أثاث و تراكيبات	٥٦٢٢
مواد ومهمات	٤٥٠٠
بضاعة	٦٧٢٠
أيجار مقدم	٧٦٨
عملاء	٢٢٢٨٠
تقديرة	١٠٢٢٠٠
أجور	٢٢٣٠٠
مصرفات عمومية	٤١٥٠
مبيعات خدمات	٦٥٠٠
مبيعات بضاعة	٧٢٠٠
رأس المال	٢٢٥٠٠٠
دائتور	٢٥٠٠
مخمس املاك اثاث وتراكيبات	٢٥٠
	<u>٢٨٥٥٠</u>
	<u>٢٨٥٥٠</u>

فان اعلمت أن :

- (١) يستهلك الاثاث والتركيبات بواقع ٢٥٠ جنيه سنويا .
- (٢) بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ٢٧٥٠ جنيه
- (٣) بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٢٢٠ جنيه
- (٤) قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنيه .
- (٥) بلغت الاحوار المستحقة في ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه .
- (٦) بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتي لم تسجل في الدفاتر ولم تحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعة أعمدة قم بادخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات في العمودين الثاني والثالث ، و قم بتدوين التسويات في العمودين الرابع والخامس ، ثم قم باعداد ميزان المراجعة بعد التسويات في العمودين السادس والسابع .

(٢) قم بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل . ثم قم بإجراء قيود الاقفال ، و قم باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

(٣) قم باعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل .

التعريف الثالث :

فيما يلي ورقة العمل الجزئية لشركة الكمال للمعدات والآبيرة الكهربائية  
تم اعدادها في ١٢/٣١ .

المطلوب :

- (١) استكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامي والميزانية ، (٢) صياغة التسويات التسعة بالصورة التي تسمى لهم - أو هي الى اجرائها بالطريقة التي تمت بها في ورقة العمل ( مثال (١) بلغي اهلاك الآلات والمعدات عن العام ٢٦٠ جنيه ) .

التسويات		ميزان المراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			٢٣٣٤٠٠	آلات ومعدات
(١) ٢٦٠		٢٣٠٨٠		مخصص اهلاك آلات ومعدات
(٢) ٤٨٠			١٣٦٠	مواد ومهمات
(٣) ٣٢٣١٠٠			٤٥٣٤٠٠	بضاعة
(٤) ٦٠٠			١٨٠٠	ايجار مقدم
(٥) ٤٠٠			٦٠٠	تأمين مقدم
			٢٠٣٦٠٠	نقدية
		٩		رأس المال
		١٦٣٠٠٠		أوراق دفع
	(٦) ٨٠٠	٢٣٤٠٠		ايرادات مقدمة متنوعة
		٧٣٤٢٠		ايرادات خدمات
		٢٧٣٢٠٠		مبيعات بضاعة
	(٧) ٢٧٠		٤٣٦٣٠	اجور ومرتبات
	(٨) ١٩٠		٢٣٤١٠	مصرفوات عمومية
		٩	٩	
	(١) ٢٦٠			اهلاك آلات ومعدات
	(٢) ٤٨٠			مواد ومهمات مستخدمة
	(٣) ٣٢٣١٠٠			تكلفة البضاعة المباعة
	(٤) ٦٠٠			ايجار
	(٥) ٤٠٠			تأمين
	(٦) ٨٠٠			ايرادات متنوعة
	(٧) ٢٧٠			اجور مرتبات مستحقة
	(٨) ١٩٠			مصرفوات عمومية مستحقة
	(٩) ٣٢٠			فوائد على أوراق الدفع
(٥) ٣٢٠				فوائد مستحقة

## الفصل الخامس

في

### ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة

#### ١ - مقدمة:

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس الربح وتصوير المركز المالي — كما سبق وتبيننا — الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التي تناولناها في الفصل السابق فيما يلي:

١ — يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الإثبات في الدفاتر في صورة تامة ومكتملة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفاً فيها . ويعنى تمام العملية وإكتمالها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة إقتصادية .

٢ — يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أو يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ — يتم بعد ذلك تحليل كل عملية إلى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها في دفتر اليومية وذلك على حسب التسلسل التاريخي للعمليات المختلفة .

٤ — يتم ترحيل العمليات التي يجرى إثباتها في دفتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٥ — في نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الإدارة في ذلك ، يقوم المحاسب بترصيد حسابات الأستاذ ويقوم بإعداد ملخص لهذه الأرصدة عن طريق إعداد ميزان المراجعة ، قبل إجراء التسويات .

٦ — يقوم المحاسب — في العادة — بإعداد ورقة العمل ، ويقوم بإجراء



التسويات اللازمة في نهاية الفترة المحاسبية . ويمكن إعداد ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات في ورقة العمل مباشرة .

٧ - يقوم المحاسب بإجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد إجراء التسويات ، ويتم ترجيلها إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ .

٨ - يقوم المحاسب بإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحساب الختامي ويتم إعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترجيل قيود الإقفال إلى الحسابات الخاصة بها .

٩ - يقوم المحاسب بإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم بإجراء قيود التسوية والإقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا في الفصل السابق ، كما أنه يقوم بإعداد الحساب الختامي والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضا ، كما يمثل عمودا الميزانية العمومية في ورقة العمل في حقيقة الأمر ميزان المراجعة بعد الإقفال .

ونتناول في هذا الفصل توضيح إجراءات الدورة المحاسبية في صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحي .

#### ٣ - مثال توضيحي :

بدأت شركة صبيح عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها في أول يناير ١٩٧٥ بالميزانية الافتتاحية التالية : ( لاحظ أن الميزانية الافتتاحية في ١/١/١٩٧٥ هي نفسها الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٧٤ ) .

شركة صبحى عبد الحميد  
الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٧٤

أصول	خصوم	
١٢٥٠٠	أثاث وتركيبات	رأس المال ٥٠٠٠٠
١٣٠٠٠	سيارات	أرباح محجوزة ٩٣٠٠
٦٧٠٠	مواد ومهمات	قرض البنك ٣٠٠٠٠
٥٣٠٠	بضاعة	دائنون ١٧٠٠٠
٢٤٥٠٠	عملاء	أجور مستحقة ١٢٠٠
١٠٠٠٠	أوراق قبض	مخصص إهلاك أثاث ١٥٠٠
٤٠٠٠٠	نقدية	مخصص إهلاك سيارات ٣٠٠٠
<u>١١٢٠٠٠</u>		<u>١١٢٠٠٠</u>

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

التاريخ	العملية
١ / ١	حصلت الشركة على زيادة في رأس المال قدرها ٢٥٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة في نفس اليوم مع أحد الموردين المدد على توفير بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٥٠٠ جنيه، ووافق المورد على توفير البضاعة يوم ١/٧ .
١ / ٢	قدمت الشركة خدمات أعمالها بلغت قيمتها ١٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقدا . وفي نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حنين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٥٠٠ جنيه، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام .
١ / ٥	باعف الشركة إحدى السيارات المملوكة لها والتي تبلغ تكلفتها ٤٠٠٠

جنيه ، ويبلغ مخصص الإهلاك الخاص بها ١٠٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٠٨٠٠ جنيه نقدا .

١ / ٧ قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨٥٠٠ جنيه ، كما قام العميل حسين بمداد مبلغ ٢٠٢٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

١ / ٩ بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٠٢٠٠ جنيه تحصل منها ٧٠٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الأجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢٠٦٠٠ جنيه .

١ / ١١ قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التي تم إبرامها في ٧٤ / ١٢ / ٣١ لتغطي السنة المالية المنتهية في ٧٥ / ١٢ / ٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة وفي نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافي لازالة عملياتها فيه اعتبارا من ١ / ١٥ ولمدة سنة بإيجار سنوي قدره ١٠٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

١ / ١٥ اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ ارصدتهم ١٠٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الارصدة بأثر رجعي من ٧٥ / ١ / ١ بمعدل ٦ ٪ تحمل على حساباتهم كل سنة أشهر الى أن يتم سداد هذه الارصدة .

١ / ١٧ قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والإدارية من النصف الأول من الشهر والى يبلغ قدرها ٢٠٢٠٠ جنيه .

١ / ٢٣ قامت الشركة بشراء بضاعة نقدا بمبلغ ٦٠٥٠٠ ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١ / ٩ حتى تاريخه ٧٠٦٥٠ جنيه تحصيلت نقدا .

١ / ٢٦ قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٠٢٢٠ جنيه تحصل منها نقدا ٢٠٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع إحدى الصحف

على نشر اعلاناتها اعتبارا من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقدا .

١/٢٩ سددت الشركة ١٢٠٠٠ جنيه لدائتيهما ، وحصلت ٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

١/٢١ - بلغت الاجور المستحقة عن باقى الشهر والتي لم تسدد بعد ٢٠١٢٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر ١٢٠٠٠ جنيه .

- قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٠٩٥٠ جنيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٧٠٠ جنيه .

- يستهلك الاثاث والتركيبات سنويا بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتستهلك السيارات المتبقية سنويا بواقع ١٢٠٠ جنيه . كما بلغ ايجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذي لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

- تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦ ٪ سنويا .

المطلوب : توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٧٥ .

### ٣ - خطوات الدورة المحاسبية :

٣ - أ - تحديد العمليات التامة والتحقق من مستنداتها وقيدتها فى اليومية : سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات ، ولا يكفى مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلا كقرينة للازمات الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابيا . فإتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة فى تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى الا اذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدما ، أو كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو إعدادها، فنجد هنا أن المستندات المعنية هي التي تبرر إجراء القيد في الدفاتر . فعند شراء البضاعة ( نقدا أو على الحساب ) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التي توضح ثمن البضاعة . هذا بالإضافة إلى ما يفيد إستلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التي وردت في فاتورة المورد وطبقا للوصفات المحددة فيها . كذلك الأمر عند سداد نقدي مثلا لابد وأن يكون هناك مستند للمصرف يوضح أحقية المستلم المبلغ فيه ، كما يوقع المستلم النقدية عادة على إيصال استلام . وعلى المحاسب في كل الأحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة مدعيات للمحاسب رغم أنه قد يساهم في إجراءات إعدادها . ويمكن هناك بعض العمليات التي قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المدعى (الخارجي) . ومثال ذلك مستند قيد إهلاك الأصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها ، أو قيد القوائد المستحقة . ويقوم المحاسب في هذه الحالة بإعداد مستند القيد الذي يوضح مبرراته ، والذي غالبا ما يكون مؤيدا في هذه الحالة بالمبادئ والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع إيضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدها في الدفاتر . وسوف نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى نتحقق لنسأ المرونة في توضيح الأفكار .

### العمليات بتاريخ :

١/١ : حصول الشركة على إضافة لرأس مالها : عمالة تامة ترتب عليها الحصول على أصول مقابل زيادة رأس المال . ويكون مستند القيد المبدئي هو صورة إيصال إستلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة إيصال الإيداع بالبنك إذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالآتي :



٢٥٠.٠٠٠	من ح/ النقدية
٢٥٠.٠٠٠	إلى ح/ رأس المال
تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة ، إيصال الخزينة	
رقم - أو إيصال ايداع رقم - بنك - بتاريخ	
١٩٧٥/١/١ .	

: إتفاق الشركة مع المورد الجديد : لم يترتب على هذا الإتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٢ : الخدمات المؤداة للعملاء : عمليه تامة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءا من قيمتها وأصبحوا ملتزمين للشركة بسداد الباقي . ويكون مستند قيد العمليه كإيرادات هو صورة الفاتورة التى ترسماها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقدا هو صورة إيصال الخزينة ، ويكون القيد كالآتى :

من هـ كورين	
٧٠٠	ح/ النقدية
٥٥٠	ح/ العملاء
١٢٥٠	إلى ح/ مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات العملاء فاتورتنا رقم -  
بتاريخ ١/٢ وإيصال خزينة رقم - بتاريخ ١/٢

: الاتفاق مع العميل : لم يترتب على الاتفاق أى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٥ : بيع السيارات : عمليه تامة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وزيادة النقدية بمبلغ ٢٠٨٠٠ جنيه . وتمثل صورة عقد

البيع الابتدائي وايصال الخزينة مستندا لقيد مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . أما الباقي وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ جنيه وثمان البيع وهو ٢٨٠٠ جنيه ويبلغ ١٢٠٠ جنيه فيتمثل جزئيا في تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة استخدامها لها ، والذي اعتبر كإهلاك وخصص له ١٠٠٠ جنيه ، والجزء الباقي يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التي توضح أن إهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ جنيه وأن تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ جنيه من واقع السجلات المحاسبية أيضا . ولما كانت السيارات من الأصول التي تقتنيها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها في هذه الحالة ، فإن بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم في المادة توسيط حساب الأصل المباع ، وهو في هذه الحالة س/ السيارة المباعة يستخدم للآتي :

— تحول تكلفة الأصل المباع من حساب الأصل الى س/ الأصل المباع عن طريق جعل الأول دائنا والثاني مدينا .

— يحول الإهلاك المجمع الخاص بالأصل المباع من س/ يخص الإهلاك لحساب الأصل المباع بجعل الأول مدينا والثاني دائنا .

— يجعل حساب الأصل المباع دائنا بثمان البيع .

— يقل الرصيد المتبقى في حساب الأصل المباع بعد ذلك في الحساب النتهامي كأرباح أو خسائر بيع الأصول يطلق عليها أرباح أو خسائر رأسمالية . ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للأرباح والخسائر الرأسمالية . وانطلاقا من ذلك تكون القيود في اليومية كالآتي :

٤٠٠٠ من س/ السيارة المباعة

٤٠٠٠ الى س/ السيارات

استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات

١٢٠٠٠	من ح/ مخصص اهلاك سيارات
١٢٠٠٠	الى ح/ السيارة المباعة
تحويل ما يخص السيارة المباعة من اهلاك مجمع لحساب السيارة المباعة .	

٢٢٨٠٠	من ح/ النقدية
٢٢٨٠٠	الى ح/ السيارة المباعة
تحصيل ثمن بيع السيارة ، إصال خزينة رقم — بتاريخ ١/٥	

٢٠٠	من ح/ الارباح والخسائر الرأسمالية
٢٠٠	الى ح/ السيارة المباعة
اقفال خسائر بيع السيارة في ح/ الارباح والخسائر الرأسمالية .	

ويلاحظ أن ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع أى أصل ثابت آخر.  
كما أن حساب الارباح والخسائر الرأسمالية يحمل مدينا بالخسائر ويحمل دائنا  
بالارباح ويقفل وصيده في الحساب الختامى في نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة : رغم أن الاتفاق مع المورد  
كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٢٥٠٠ جنيه الا أننا تعمدنا أن يكون  
ماتم توريده فعلا . بخالفا لذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات التامة التى يترقب  
عليها تبادل فعل بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفي هذه الحالة أصبحت قيمة العملية  
التامة الواجبة القيد ذقريا ٨٢٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد في هذه الحالة

مكرنا من : فاتورة المورد وإذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيدا بتوقيع أمين المخزن على الاستلام ويكون القيد كالتى :

٨٥٥٠٠ من س/ البضاعة

٨٥٥٠٠ الى س/ الدائنين .

ورود بضاعة على الحساب من المورد - فاتورة  
المورد رقم - بتاريخ - وإذن ورود مخازن رقم -  
بتاريخ ١/٧ .

: تحصيل ٢٣٥٠٠ جم من العميل حسين : رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٢٥٠٠ جنيه فأن ما قام العميل بسداده فعلا ويصبح محل إثبات دقري هو ٢٣٥٠٠ جم . ويكون القيد كالتى :

٢٣٥٠٠ من س/ النقدية

٢٣٥٠٠ الى س/ العملاء

المتحصل من العميل حسين - إذن خزينة رقم -  
بتاريخ ١/٧

١/٩ : مبيعات البضاعة عملية تامة مستندات الاساسية فواتير البيع المرسلة العملاء ومستندات المتحصل منها هي ايصال الخزينة . ويتم إثباتها كالتى :

من مذكورين

٧٢٢٠٠ س/ النقدية

٢٢١٠٠ س/ العملاء

١٠٩٣٠٠ الى س/ مبيعات البضاعة

إثبات المبيعات طبقا لفواتير أرقام . . والمتحصل نقدا  
طبقا لإيصالات الخزينة أرقام . . . بتاريخ . . .

سداد الأجرور : عملية تامة مستنداتها كشف صرف الأجرور الموقع عليه بالإستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

١٢٤٠٠	س/ الأجرور
١٢٢٠٠	س/ الأجرور المستحقة
٢٢٦٠٠	الى س/ النقدية

سداد الأجرور حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

١/١١ : قسط بوليصة التأمين : تم الاتفاق دون تبادل في تاريخ سابق وتم التبادل الفعلي في هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هـ وإيصال سداد القسط الذي يتم الحصول عليه من شركة التأمين . ويكون القيد كالآتي :

٦٠٠	من س/ التأمين المقدم
٦٠٠	الى س/ النقدية

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة إعتبارا من ١/١٥ ، إيصال الشركة رقم — بتاريخ ١/١١

الإيجار المقدم : رغم أن مريان الإيجار يبدأ مفعولة في تاريخ لاحق ، إلا أن سداد القيد تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة :

١٢٢٠٠	من س/ الإيجار المقدم
١٢٢٠٠	الى النقدية

سداد إيجار المبنى الإضافي عن سنة إعتبارا من ١/١٥ ،  
إقتصر في رقم ، بتاريخ ١/١١ .

١/١٥ : حساب الفوائد : لا يترتب على هذا الاتفاق أى قيود دقتريّة في الحال، وإنما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية .



١/١٧ : سداد المصروفات : عملية تامة تستوجب الاثبات الدقري ومستنداتها هي مستندات صرف النقدية .

٣٠٢٠٠ من ح/ المصروفات العمومية والادارية

٣٠٢٠٠ الى ح/ النقدية

سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥  
مستندات صرف رقم — بتاريخ —

١/٢٣ : شراء البضاعة : عملية تامة ومستنداتها هي فواتير الموردين ، اذون الاستلام بالمخازن ، واذون صرف النقدية وقيدما كالآتي :

٦٠٥٠٠ من ح/ البضاعة

٦٠٥٠٠ الى ح/ النقدية

مشتريات بضاعة نقدا ، فواتير الموردين رقم —  
واذون استلام بالمخازن رقم — واذن نقدية رقم  
بتاريخ —

• مبيعات البضاعة : عملية تحقق إيرادات مكتملة ، مستنداتها هي فواتير الشركة للعملاء ، وإيصالات استلام النقدية منهم ، وقيدما كالآتي :

٧٠٦٥٠ من ح/ النقدية

٧٠٦٥٠ الى / مبيعات البضاعة

بيع بضاعة ، فواتير رقم — ، مستند خزينة رقم —  
بتاريخ —

١/٢٦ : الخدمات المؤداة للعملاء : تعالج مثل العملية التي تمت بتاريخ ١/٣ .  
وقيدما كالآتي :

من مذكورين	
ح/ النقدية	٣٥٦٨٠
ح/ العملاء	٦٤٠
الى ح/ مبيعات الخدمات	٤٢٢٠

إثبات مبيعات خدمات للعملاء فأتورتنا رقم —  
بتاريخ — وإيصال خزينة رقم — بتاريخ —

: الاعلان : رغم ان بدأ مسريان الاعلان في أول فبراير إلا أن سداد  
القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى إثبات القيد الآن .

من ح/ الاعلان المقدم	٥٥٠
الى ح/ النقدية	٥٥٠
إيصال إستلام نقدية رقم / عن الاعلان للمدة من ٢/١ حتى ١٢/٢١	

١/٢٩ : سداد الدائتون : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات إستلام  
النقدية الموقعة من الدائتين ، ويجرى إثباتها بالقيد التالي :

من ح/ الدائتين	١٢٠٠٠
الى ح/ النقدية	١٢٠٠٠
سداد المبلغ الدائتين إيصال صرف نقدية رقم — بتاريخ —	

: تحصيل أوراق القبض : عملية تامة ومستنداتها هي مستندات  
تحصيل النقدية

من ح/ النقدية	٥٠٠٠
الى ح/ أوراق القبض	٥٠٠٠

.....

١/٣١ : عمليات تسوية : يساهم المحاسب في تحديد مقدارها وإعداد مستنداتها . ويتم اجرائها والبيانات في العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات ، كما سوف يرد في الخطوات التالية .

### ٣ - ب . الترحيل لحسابات الأستاذ وترصيدها في نهاية الفترة :

سبق أن عرضنا وأستخدمنا نموذج حساب الأستاذ على شكل حرف (T) وذكرنا أنه ليس بالنموذج الوحيد، وإنما هو أحد النماذج التي يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذج آخر لحساب الأستاذ يطلق عليه حساب الأستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين الى اليسار :

- ١ - خانة لتاريخ العملية ٢ - خانة لبيان الطرف المقابل في العملية
- ٣ - خانة لصفحة اليومية التي تم اثبات العملية فيها ٤ - خانة للبيان التي يحمل بها الحساب لدينا ٥ - خانة للبيان التي يحمل بها الحساب دائما،
- ٦ - خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الأخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الأستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحي الجاري .

وتكون الخطوة التالية في الدورة المحاسبية هي الترحيل لحسابات الأستاذ، وما دمننا طبعنا في بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضروري أن نقوم أولا بفتح حسابات للعناصر التي تظهر في الميزانية الافتتاحية، ثم نضيف اليها الحسابات التي تقتضيها طبيعة العمليات التي تم اجرائها خلال الفترة . وتظهر حسابات الأستاذ لمثالنا التوضيحي كما يلي :

### ٣ / الأثاث والتركيبات

التاريخ	البيان	رقم اليومية	مدين	دائن	رصيد
			جنية	جنية	جنية
٧٥/١/١	رصيد				١٢,٥٠٠

٣ / السيارات

١٣,٠٠٠			رصيد	٧٥/١/١
٩,٠٠٠	٤,٠٠٠		من ٣ / السيارات المباعة	١/٥

٣ / المواد والمهمات

٦,٧٠٠			رصيد	٧٥/١/١
٤,٠٠٠	٢,٧٠٠		من ٣ / المواد والمهمات المستخدمة ( تسوية )	٧٥/١/٢١

٣ / البضاعة

٥,٢٠٠			رصيد	٧٥/١/١
١٣,٨٠٠		٨,٥٠٠	إلى ٣ / الدائنين	١/٧
٢٠,٢٠٠		٦,٥٠٠	إلى ٣ / النقدية	١/٢٣
١١,٢٥٠	٨,٩٥٠		من ٣ / تكلفة البضاعة المباعة ( تسوية )	١/٢١

٣ / العملاء

٢٤,٥٠٠			رصيد	٧٥/١/١
٢٥,٠٥٠		٥٥٠	إلى ٣ / مبيعات الخدمات	١/٢
٢٢,٧٥٠	٢,٣٠٠		من ٣ / النقدية	١/٧
٢٥,٨٥٠		٣,١٠٠	إلى ٣ / مبيعات البضاعة	١/٩
٢٦,٤٩		٦٤٠	إلى ٣ / مبيعات الخدمات	١/٢٦

ـ / أوراق القبض

١٠,٠٠٠			رصيد	٧٥/١/١
٥,٠٠٠	٥,٠٠٠		من ـ / النقدية	١/٢٩

ـ / النقدية

٤٠,٠٠٠			رصيد	٧٥/١/١
٦٥,٠٠٠		٢٥,٠٠٠	الى ـ / رأس المال	١/١
٦٥,٧٠٠		٧٠٠	الى ـ / مبيعات الخدمات	١/٣
٦٨,٥٠٠		٢,٨٠٠	الى ـ / السيارة المباعة	١/٥
٧٠,٨٠٠		٢,٢٠٠	الى ـ / العملاء	١/٧
٧٨,٠٠٠		٧,٢٠٠	الى ـ / مبيعات البضاعة	١/٩
			من مذكورين :	١/٩
٧٥,٤٠٠	٢,٦٠٠		( أجور وأجور مستحقة )	
٧٤,٨٠٠	٦٠٠		من ـ / التأمين المقدم	١/١١
٧٣,٦٠٠	١,٢٠٠		من ـ / الايجار المقدم	١/١١
٧٠,٤٠٠	٣,٢٠٠		من ـ / المصروفات العمومية	١/ ٧
٦٣,٩٠٠	٦,٥٠٠		من ـ / البضاعة	١/٢٣
٧١,٥٥٠		٧,٦٥٠	الى ـ / مبيعات البضاعة	١/٢٣
٧٥,٢٢٠		٣,٦٨٠	الى ـ / مبيعات الخدمات	١/٢٦
٧٤,٦٨٠	٥٥٠		من ـ / الاعلان المقدم	١/٢٦
٦٢,٦٨٠	١٢,٠٠٠		من ـ / الدائنون	١/٢٩
٦٧,٦٨٢		٥,٠٠٠	الى ـ / أوراق القبض	١/٢٩



ـ / رأس المال

٥١,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٧٥,٠٠٠	٢٤,٠٠٠			من ـ / النقدية	١/١

ـ / أرباح محجوزة

٩,٣٠٠				رصيد	٧٥/١/١
				إلى ـ / الحساب الختامي	١/٣١
٨,٤٧٠		٨٣٠		( إقتال خسائر الشهر )	

ـ / قرض البنك

٣٠,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
--------	--	--	--	------	--------

ـ / الدائون

١٧,٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٥,٥٠٠	٨,٥٠٠			من ـ / البضاعة	١/٧
١٣,٥٠٠		١٢٠٠		إلى ـ / النقدية	١/٢٩

ـ / أجور مستحقة

١,٢٠				رصيد	٧٥/١/١
—		١,٢٠٠		إلى ـ / النقدية	١/٩
٢,١٢٠	٢,١٢٠			من ـ / الأجور (سوية)	١/٣١

٣ / مخصص إهلاك أثاث و تراكيبات

١٥٠٠				رصيد	٧٥/١/١
				من ٣ / إهلاك أثاث	
١٥٥٠	٥٠			و تراكيبات ( نسوية )	

٣ / مخصص إهلاك سيارات

٢٠٠٠				رصيد	٧٥/١/١
٢٠٠٠		١٠٠٠		إلى ٣ / السيارة المباعة	١/٥
				من ٣ / إهلاك سيارات	١٢/٣١
٢٠١٠٠	١٠٠			( نسوية )	

٣ / مبيعات الخدمات

١٠٢٥٠	١٠٢٥٠			من مذ كورين	٧٥/١/٢
				( نقدية وعملاء )	
٥٠٥٧٠	٤٠٢٢٠			من مذ كورين	١/٢٦
				( نقدية وعملاء )	
—		٥٠٥٧٠		إلى ٣ / الحساب الختامي	١/٣١
				( إقفال )	

ح / السيارة المباعة

٤١,٠٠٠		٤,٠٠٠	إلى ح / السيارات	١/٥
			من ح / مخمض إهلاك	•
٢١,٠٠٠	١٥,٠٠٠		السيارات	
٢٠٠	٢,٨٠٠		من ح / النقدية	•
			من ح / أرباح وخسائر	•
—	٢٠٠		رأسمالية	

ح / مبيعات البضاعة

			من مذ كورين	١/٩
١٠,٢٠٠	١٠,٢٠٠		( نقدية وعملاء )	
١٧,٩٥٠	٧,٦٥		من ح / النقدية	١/٢٣
			إلى ح / الحساب الختامي	١/٣١
—		١٧,٩٥٠	( إقفال )	

ح / أرباح وخسائر وأسمالية

٢٠٠		٢٠٠	إلى ح / السيارة المباعة	١/٥
			من ح / الحساب الختامي	١/٣٢
—	٢٠٠		( إقفال )	

س / الاجور

١,٤٠٠		١,٤٠	إلى س / التقديرة	١/٩
			إلى س / الاجور المستحقة	١/٣١
٤,٥٢٠		٣,١٢٠	( تسوية )	
			من س / الحساب الختامي	١/٣١
—	٤,٥٢٠		( إقفال )	

س / التأمين المقدم

٦٠٠		٦٠٠	إلى س / التقديرة	١/١١
			من س / تأمين ضد	١/٣١
٥٥٠	٥٠		الحريق ( تسوية )	

س / الإيجار المقدم

١,٢٠٠		١,٢٠٠	إلى س / التقديرة	١/١١
			من س / إيجار المباني	١/٣١
١,١٥٠	٥٠		( تسوية )	

ح / المصروفات العمومية

١/١٧	إلى ح / النقدية	٣٠٢٠	٣٠٢٠٠
١/٢١	إلى ح / المصروفات العمومية		
	المستحقة ( تسوية )	٤٠١٣٠	٧٠٢٢
١/٣١	من ح / الحساب الختامو		
	( إقفال )	٧٠٢٣٠	—

ح / الإعلان المقدم

١/٢٦	إلى ح / النقدية	٥٥٠	٥٥٠
------	-----------------	-----	-----

هذا ويتطلب استخدام هذا النموذج الموضح بعاليه من حسابات الاستاذ  
 التفهم الواعى للحسابات المدينة بطبيعتها وهى الأصول والمصروفات، والحسابات  
 الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والإيرادات . فالمدقق فى خاتمة الرصيد من كل  
 حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما إذا كان هذا الرصيد مديناً  
 أو دائناً إلا إذا عرف طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد . وغالباً ما يتم  
 التمييز بين الأرصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الأرصدة  
 الدائنة بالمداد الأحمر . ويلاحظ أيضاً أن طبيعة الرصيد وكونه مديناً أو دائناً  
 تحدد أمر العملية التى يتم ترجيلها للحساب عليه من حيث زيادته أو نقصه .  
 فيؤدى جعل أحد حسابات الأصول مديناً إلى زيادة الرصيد المدين للحساب  
 بالمبلغ الذى جعل به مديناً ، بينما يؤدى جعل أحد حسابات الخصوم أو  
 الإيرادات مديناً إلى نقص الرصيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مديناً .



هذا ويلاحظ أيضاً أنه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

بالنسبة لحسابات الأصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لحانة المدين  
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لحانة الدائن  
بالنسبة لحسابات الخصوم والإيرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم - القيد الذى يتم ترحيله لحانة المدين  
أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لحانة الدائن  
وباختصار فإن جمل إحدى حسابات الأصول أو المصروفات مدينياً يؤدي إلى زيادة الرصيد بمقدار المبالغ الذى يجعل به الحساب مدينياً ، بينما جمل أحد هذه الحسابات دائناً يؤدي إلى نقص الرصيد بمقدار المبالغ الذى يجعل به الحساب دائناً . والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والمصروفات .

٣- ح - إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات :

لا يحتاج الأمر في ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك إلى ترصيد الحسابات ، حيث أرصدها متاحة مقابل آخر قيد في كل منها ، وبذلك يستطيع المحاسب إعداد ميزان المراجعة من هذه الأرصدة في أى وقت ، كما يستطيع الإدارة التعرف على رصيد أى حساب في أى وقت تشاء .

وكما سبق أن ذكرنا في بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فإن المحاسب إذا استعان بورقة العمل لأغراض إجراء التسويات وإعداد قيود التسوية والإفعال وإعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع إعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم إعداده في صورة مستقلة ، وميزان المراجعة

كما يظهر في ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الأساس تقوم بإعداد ميزان المراجعة لأرصدة حسابات الأستاذ السابقة على ورقة العمل . لاحظ أن الأرصدة التي تظهر في ميزان المراجعة هي تلك التي تظهر في الحساب قبل قيد التسوية مباشرة ( وتظهر في الحسابات تحتها سطر )

وبعد أن يتم إعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه تقوم بإجراء التسويات في الخاتمين المخصصين لذلك على ورقة العمل . وفي مثالنا التوضيحي نجد أن التسويات الواجب إجراؤها في ٧٥/١/٣١ هي كالآتي :

(١) التأمين الذي قامت الشركة بسداده في ١/١١ يغطي سنة كاملة إعتباراً من ٧٥/١/١ وقد إعتبر هذا السداد كأصل من الأصول بإسم التأمين المقدم ، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار  $\frac{1}{12}$  من خدمة التأمين ، وبالتالي يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم إلى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم ( ١ ) في خانة التسويات يحمل التأمين ضد الحريق ( مصروف ) مديناً مقابل جعل التأمين المقدم ( أصل ) دائناً بمبلغ ٥٠ جنيه (  $600 \times \frac{1}{12}$  ) .

(٢) تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ إيجاره الشهري ٣٠٠ جنيه ، كما ورد في بيانات المثال بتاريخ ١/٣١ لم يسدد بعد . وبالإضافة إلى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر إعتباراً من ١/١٥ مقابل إيجار سنوي قدره ١٢٠٠ جنيه تم سدادهما واعتبرت إيجاراً مقدماً . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل إيجار نصف شهر إيجار للمبنى الجديد المدفوع إيجاره مقدماً كما استفاد من إيجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ إيجار نصف شهر ٥٠ جنيه (  $1200 \times \frac{1}{12}$  ) للمبنى الجديد تضاف على إيجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الإيجار ٣٥٠ جنيه ويحمل بها حساب الإيجار مديناً . ويحمل حساب الإيجار المقدم ( أصل ) دائن بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يحمل حساب الإيجار المستحق ( التزام ) دائناً بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح في خانة التسويات .

شركة صبيح عبد الحميد  
ورقة العمل عن شهر

القنوات		ميزانية مراجعة		اسم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
			١٢ر٥٠٠	الات والتركيبات
			٩ر٠٠٠	السيارات
(٧) ٢ر٧٠٠			٦ر٧٠٠	الواد والمياهات
(٦) ٨ر٩٥٠			٢٠ر٣٠٠	البضاعة
			٢٦ر٤٩٠	العملاء
			٥ر٠٠٠	اوراق القبض
			٦٧و٦٨٠	النقدية
		٧٥ر٠٠٠		رأس المال
		٩ر٣٠٠		أرباح محجوزة
		٣٠ر٠٠٠		ارض البك
		١٣ر٥٠٠		الدائنون
(٨) ٥٠		١ر٥٠٠		مخصص اهلاك الاناث
(٩) ١٠٠		٢ر٠٠٠		مخصص اهلاك سيارات
		٥ر٥٧٠		مبيعات خدمات
		١٧ر٩٥٠		مبيعات البضاعة
			٢٠٠	ارباح وخسائر - مالية
	(٤) ٣ر١٢٠		١ر٤٠٠	الاجور
(١) ٥٠			٦٠٠	التأمين للاقدم
(٢) ٥٠			١ر٣٠٠	الايجار للاقدم
	(٥) ٤ر١٣٠		٣ر٢٠٠	المصروفات العمومية
			٥٥٠	الامال للاقدم
		١٥٤ر٨٢٠	١٥٤ر٨٢٠	
	(١) ٥٠			تأمين ضد الحريق
	(٢) ٣٥٠			ايجار مباني
(٢) ٣٠٠				ايجار مستحق
(٣) ٥٠				الفوائد الدائنة
	(٣) ٥٠			الفوائد الدائنة المستحقة
(٤) ٣ر١٢٠				اجور مستحقة
(٥) ٤ر١٣٠				مصرفات عمومية مستحقة
	(٦) ٨ر٩٥٠			تكلفة البضاعة الباعدة
	(٧) ٢ر٧٠٠			واد مياه مستخدمة
	(٨) ٥٠			الهلاك اناث وتركيبات
	(٩) ١٠٠			هلاك سيارات
	(١٠) ١٥٠			فوائد مدينة
(١٠) ١٥٠				فوائد مدينة مستحقة
١٩ر٦٠٠	١٩ر٦٥٠			خسائر الفهر

يناير ١٩٧٥

الميزانية العمومية		الحساب الختامى		ميزانية المراجعة بالتسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
	١٢,٥٠٠				١٢,٥٠٠
	٩,٠٠٠				٩,٠٠٠
	٤,٠٠٠				٤,٠٠٠
	١١,٣٥٠				١١,٣٥٠
	٢٦,٤٩٠				٢٦,٤٩٠
	٥,٠٠٠				٥,٠٠٠
	٦٧,٦٨٠				٦٧,٦٨٠
٧٥,٠٠٠				٧٥,٠٠٠	
٩,٣٠٠				٩,٣٠٠	
٣٠,٠٠٠				٣٠,٠٠٠	
١٣,٥٠٠				١٣,٥٠٠	
١,٥٥٠				١,٥٥٠	
٢,١٠٠				٢,١٠٠	
		٥,٥٧٠		٥,٥٧٠	
		١٧,٩٥٠		١٧,٩٥٠	
			٢٠٠		٢٠٠
			٤,٥٢٠		٤,٥٢٠
	٥٥٠				٥٥٠
	١,١٥٠				١,١٥٠
			٢,٣٣٠		٢,٣٣٠
	٥٥٠				٥٥٠
			٥٠		٥٠
			٣٥٠		٣٥٠
٣٠٠				٣٠٠	
		٥٠		٥٠	
	٥٠				٥٠
٣,١٢٠				٣,١٢٠	
٤,١٣٠				٤,١٣٠	
			٨,٩٥٠		٨,٩٥٠
			٢,٧٠٠		٢,٧٠٠
			٥٠		٥٠
			١٠٠		١٠٠
			١٥٠		١٥٠
١٥٠				١٥٠	
				١٦٢,٧٢٠	١٦٢,٧٢٠
	٨٣٠		٨٣٠		
١٣٩,١٥٠	١٣٩,١٥٠	٢٤,٩٤٠	٢٤,٩٤٠		

(٣) تمثل هذه التسوية الفوائد التي تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقاً للاتفاق وتعتبر من إيرادات الشهر ، كما تعتبر أيضاً من الأصول ، وحسابها كالآتي :  $10,000 \times \frac{7}{100} \times \frac{1}{12} = 50$  جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة ( إيرادات ) دائناً بها مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة ( أصول ) مدينياً .

(٤) تسوية الاجور المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ حيث جعلنا حساب الاجور ( مصروف ) مدينياً ، وحساب الاجور المستحقة ( التزام ) دائماً .

(٥) تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد في المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية ( مصروف ) مدينياً ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة ( التزام ) دائماً .

(٦) تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .

(٧) تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة .

(٨ ، ٩) إصابات الإهلاك عن الشهر .

(١٠) حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير (  $30,000 \times \frac{7}{100}$  )  $\times \frac{1}{12} = 150$  جنيه ) وتحميلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة ( مصروف ) مدينياً ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة ( التزام ) دائماً .

وبإجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل إلى الأرصدة الجديدة للحسابات كما تظهر في ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلاً أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مدينياً بمبلغ ٦,٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائماً في التسوية رقم (٧) بمبلغ ٣,٧٠٠ جنيه تستنزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مدينياً بمبلغ ٤,٠٠٠ جنيه . ونجد مثلاً أن تخصص



إهلاك الأثاث كان رصيده دائماً بمبلغ ١,٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائماً بالتسوية رقم ( ٨ ) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١,٥٥٠ جنيه .

ومن واقع ورقة العمل يتم إجراء قيد التسوية التالي ( يمكن إجراء كل قيد على حدة ) :

من مذكورين

٥٠	٣ / التأمين ضد الحريق
٢٥٠	٣ / إيجار المباني
٥٠	٣ / الفوائد الدائنة المستحقة
٢,١٢٠	٣ / الأجور
٤,١٣٠	٣ / المصروفات العمومية
٨,٩٥٠	٣ / تكلفة البضاعة المباعة
٢,٧٠٠	٣ / مواد ومهمات مستخدمة
٥٠	٣ / إهلاك أثاث وقركييات
١٠٠	٣ / إهلاك سيارات
١٥٠	٣ / فوائد مدينة

الى مذكورين

٥٠	٣ / التأمين المقدم
٥٠	٣ / الإيجار المقدم
٢٠٠	٣ / الإيجار المستحق
٥٠	٣ / الفوائد الدائنة

أنظر بعده

٤٥٠ ١٩,٦٥٠

ما قبله	٤٥٠	١٩٠٦٥٠
الى مذكورين ( تابع )		
٢ / الايجور المستحقة	٢٠١٢٠	
٣ / مصروفات عمومية مستحقة	٤٠١٣٠	
٣ / البضاعة	٨٠٩٥٠	
٣ / المواد والمهمات	٢٠٧٠٠	
٣ / مخصص اهلاك اثاث	٥٠	
٣ / مخصص اهلاك سيارات	١٠٠	
٣ / فرائد مدينة مستحقة	١٥٠	

إثبات التسويات عن الشهر .

وبترحيل هذا القيد إلى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات معدة للإقفال في الحساب الختامي عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات في الحسابات التي سبق فتحها في البند السابق . أما الحسابات التي نلت عن التسويات فنعرضها فيما يلي ( ويراعى أننا ميزنا فيود التسوية في الحسابات المختلفة بوضع لفظة ( تسوية ) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات . ويظهر ميزان المراجعة قبل إجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة في كل حساب . أما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه أرصدة الحسابات بعد إجراء التسويات وتعديل أرصدة الحسابات المعنية بها ) .

٣ / تأمين ضد الحريق

١/٢١	إلى ٣ / تأمين مقدم (تسوية)	٥٠	٥٠
	من ٣ / الحساب الختامي		
	( إقفال )		
		٥٠	—

ـ / إيجار مباني

٢٥٠		٣٥٠	إلى مذكورين (تسوية)	١/٣١
—	٢٥٠		من ـ / الحساب الختامي ( إقبال )	

ـ / الإيجار المستحق

٣٠٠	٣٠٠		من ـ / إيجار المباني ( تسوية )	١/٣١
-----	-----	--	-----------------------------------	------

ـ / الفوائد الدائنة

٥٠	٥٠		من ـ / الفوائد الدائنة المستحقة ( تسوية ) إلى ـ / الحساب الختامي ( إقبال )	١/٣١
—		٥٠		

ـ / الفوائد الدائنة المستحقة

٥٠		٥٠	إلى ـ / الفوائد الدائنة ( تسوية )	١/٣١
----	--	----	--------------------------------------	------

ـ / مصروفات عمومية مستحقة

٤٠١٣٠	٤٠١٣٠		من ـ / مصروفات عمومية ( تسوية )	١/٣١
-------	-------	--	------------------------------------	------

ـ / تكلفة البضاعة المباعة

٨٠٩٥		٨٠٩٥٠	إلى ـ / البضاعة (تسوية)	١/٣١
—	٨٠٩٥٠		من ـ / الحساب الختامي	
			(إقفال)	١/٣١

ـ / مواد ومهمات مستخدمة

٢٠٧٠٠		٢٠٧٠٠	إلى ـ / مواد ومهمات	١/٣١
			(تسوية)	
			من ـ / الحساب الختامي	
—	٢٠٧٠٠		(إقفال)	١/٣١

ـ / إهلاك أثاث وتركيبات

٥٠		٥٠	إلى ـ / يخص إهلاك	١/٣١
			أثاث (تسوية)	
			من ـ / الحساب الختامي	
—	٥٠		(إقفال)	١/٣١

ـ / إهلاك سيارات

١٠٠		١٠٠	إلى ـ / يخص إهلاك	١/٣١
			سيارات (تسوية)	
			من ـ / الحساب الختامي	
—	١٠٠		(إقفال)	١/٣١

٣ / فوائد مدينة

١٥٠		١٥٠	الى ٣ / فوائد مدينة مستحقة ( تسوية )	١ / ٣١
—	١٥٠		من ٣ / الحساب الختامى (إقفال)	١ / ٣١

٣ / فوائد مدينة مستحقة

١٥٠	١٥٠		من ٣ / فوائد مدينة ( تسوية )	١ / ٣١
-----	-----	--	---------------------------------	--------

٢ — ٤ — قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامى :

بعد أن يتم إجراء التسويات وإثباتها تقريباً وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح أرصدة الحسابات كما هي ظاهرة في ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب أن يعتمد على هذه الأرصدة في إجراء قيود الإقفال وإعداد الحساب الختامى ، حيث تصبح حسابات الإيرادات والمصروفات بعد إجراء التسويات معدة للإقفال في الحساب الختامى ونعرض فيما يلي قيود الإقفال للثال التوضيحية .

إقفال حسابات الإيرادات :

لما كانت أرصدة حسابات الإيرادات دائنة بطبيعتها ، فإنها تحمل مدينة بهذه الأرصدة حتى يتم إقفالها ، ولما كانت الإيرادات تظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامى ، فإن هذا الحساب يحمل دائناً عند إقفال أرصدة حسابات الإيرادات فيه . ويكون القيد كالآتي :



من المذكورين :

ح/ مبيعات خدمات	٥٥٧٠
ح/ مبيعات بضاعة	١٧٩٥٠
ح/ الفوائد الدائنة	٥٠
الى ح/ الحساب الختامي	٢٣٥٧٠

إقفال أرصدة حسابات الإيرادات في الحساب الختامي  
عن شهر يناير .

إقفال حسابات المصروفات :

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لإقفالها  
جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامي لدينا كالتالي :

٢٤٩٤٠٠ من ح/ الحسابات الختامي .

الى المذكورين :

ح/ أرباح وخسائر رأسمالية ( رصيد مدين )	٢٠٠
ح/ الاجور	٤٥٢٠
ح/ المصروفات العمومية	٧٢٣٠
ح/ تأمين ضد الحريق	٥٠
ح/ إيجار مباني	٣٥٠
ح/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٢٧٠٠
ح/ إهلاك أثاث وتركيبات	٥٠
ح/ إهلاك سيارات	١٠٠
ح/ فوائد مدينة	١٥٠

إقفال حسابات المصروفات في الحساب الختامي عن الشهر .

وعند ترحيل قيود الإقفال تصبح حسابات المصروفات والإيرادات بدون أرصدة . وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضعنا قيود الإقفال بوضع افظة ( إقفال ) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامي لشركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة كالآلى :

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الحساب الختامي عن شهر يناير

١٩٧٥

له ( إيرادات )

منه ( مصروفات )

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
من مبيعات الخدمات	٥٥٧.٥	الى م/ ارباح وخسائر رأسمالية	٢٠٠
من مبيعات البضاعة	١٧٩٥٠	الى م/ الأجور	٤٥٢٠
من م/ الفوائد الدائنة	٥٠	الى م/ المصروفات العمومية	٧٢٣٠
		الى م/ التأمين ضد الحريق	٥٠
		الى م/ إيجار المباني	٣٥٠
		الى م/ تكلفة البضاعة المباعة	٨٩٥٠
		الى م/ مواد وصحبات مستخدمة	٢٧٠٠
		الى م/ إهلاك أثاث وتركيبات	٥٠
		الى م/ إهلاك سيارات	١٠٠
رصيد مدين (خسائر الشهر)	٨٢٠	الى م/ فوائد مدينة	١٥٠
[من م/ الأرباح المحتجزة]			
	٢٤٢٤٠٠		٢٤٢٤٠٠

ولما كانت الإيرادات عن الشهر أقل من المصروفات فإن الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كنتم حسابي للجانب الدائن من الحساب الختامي ، وتخصم الخسائر في المضافة من الأرباح المحتجزة إذا كان رصيدا يكتفي لنقطة هذه

الخسائر ، أو تظهر مخصومة من حقوق الملكية في جانب الخصوم في الميزانية . كما يرى البعض إمكانية إظهار الخسائر في جانب الأصول في الميزانية . ونحن نفضل إظهار الخسائر مخصومة من حقوق الملكية ، أو إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أن وجدت .

ويكون قيد إقفال الخسائر في الأرباح المحتجزة عن الشهر كالاتي :

٨٣٠ من م / الأرباح المحتجزة  
٨٣٠ الى م / الحساب الختامي

#### إقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر في حساب الأرباح المحتجزة

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير الميزانية العمومية .

#### ٣ - ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير الميزانية العمومية :

يظهر في ميزان المراجعة بعد الإقفال أرصدة الأصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية وتمثل الأصول الموارد المتاحة للمشروع للإستخدام في العملية الإنتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الإلتزامات التي تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية في ورقة العمل في واقع الأمر ميزان المراجعة بعد الإقفال والذي يحتوي على أرصدة حسابات الميزانية ، ذلك فيما عدا اقفال خسائر ( أو أرباح ) الفترة في حساب الأرباح المحتجزة ( أن وجدت ) وبالتالي يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهي المثال تحت البحث كالاتي :



#### ٤ — ملخص استخدمات ورقة العمل :

من المثال التوضيحي السابق يظهر لنا أن ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلي :

- إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- إعداد التسويات ، وإعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- إعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحساب الختامي .
- إعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، وإعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فيجب أن يكون من المفهوم القارىء أن ورقة العمل لا تصاح بديلا لقيود التسوية وقيود الاقفال التي يجب اجراؤها في دفتر اليومية وترحيلها للحساب الخاصة بها في نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الأستاذ يعدان من السجلات الدائمة المشروع التي يمكن الرجوع اليها وقت أن تقتضى الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهي مجرد أداة تسهل للحاسب القيام بإجراء التسويات وإجراء قيود الاقفال وإعداد الحساب الختامي والميزانية . وفي بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لإعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري دون إجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المنتهية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة في هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد في تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض ( غرض إعداد حساب ختامي وميزانية عمومية على أساس شهري ) بسهولة ودقة .



## تمارين على الفصل الخامس

### التمرين الأول :

أ - قامت إحدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتباراً من ١/١/١٩٧٤ ، وسددت قيمة البوليصة في ذلك التاريخ نقداً حيث بلغ ١٥٠٠ جنيه . وقد تم إجراء القيد الآتي في دفتر اليومية :

١٥٠٠ من حـ / التأمين ضد الحريق ( مصروف )

١٥٠٠ إلى حـ / النقدية ( أصول )

فإذا علمت أن السنة المالية تنتمى في ٣١/١٢ من كل عام ، فاطـلوب منك هو : (١) إجراء قيد التسوية اللازم على هذا الأساس في ٣١/١٢/١٩٧٤ ، وتصوير الحسابات اللازمة لنرحيل القيد إليها وتحديد رصيد ما . (٢) فم بعرض طريقة بديلة لإثبات العملية السابقة وإجراء التسوية اللازمة في نهاية ١٩٧٤ وصور الحسابات اللازمة أيضاً . (٣) هل هناك خلاف في النتائج النهائية في كل من الحالتين السابقتين ؟

ب - بلغ مخزون البضاعة في بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٧٠٠ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقداً والبعض الآخر على الحساب بلغت في مجموعها ٣٢٠٠ جنيه . وفي نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٩٢٠٠ جنيه . قم بإجراء قيود التسوية والإقفال اللازمة .

ج - تقوم محلات الحذاء الأحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل أسبوع في اليوم الأول من الأسبوع التالي . وتبلغ الأجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد

إنقمت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الأسبوع الأخير فيها . قم بأجراء مايلزم من قيود تسوية .

د - تستثمر شركة محلات الصالون الأحمر ٢٠٠٠ ر. جنية في سندات حكومية تحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ٣٠٠ جنية في أول إبريل وأول أكتوبر من كل عام ، وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ . قم بإثبات تحصيل الفوائد الدائنة بأجراء التسويات اللازمة عن عام ١٩٧٤ . صور حسابات الاستاذ اللازمة ثم قم بأجراء مايلزم من قيود لإقفال .

هـ - قامت شركة التامين العربية بتأجير أحد مبانيها لشركة التجارة العربية بإيجار سنوى يبلغ ٢٤٠٠ جنية يسدد مقدما إعتبارا من تاريخ التأجير في ١٢/٣/١٩٧٤ . قم بأجراء القيود اللازمة لإثبات الإيجار في دفاتر كل من الشركتين على حدة ، ثم قم بأجراء قيود التسوية اللازمة في ١٢/٣/٧٤ حيث تنتهي السنة المالية لكل من الشركتين .

#### التعريف الثانى :

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين في ١٢/٣١ ، وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض إجراء التسويات في نهاية العام .

المطلوب : قم بأعداد ورقة العمل للشركة ، وقم بأجراء قيود التسوية والإقفال من واقع ورقة العمل للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣/١٩٧٤ .

شركة السيد حسن حسنين

ميزان المراجعة في ١٩٧٤/١٢/٣١

أرصدة مدنية أرصدة دائنة	الحساب	ملاحظات
٨٠٠.٠٠٠	آلات	بلغ الإهلاك السنوي ١٢.٠٠٠ جنيه
١٢.٠٠٠	مخصص إهلاك آلات	
٤.٨١٠	تأمين مقدم	يغطي سنتين إمتباراً من ٧٤/١/١ .
٢٤٠.٠٦٠	بضاعة	الموجود منها في ١٢/٣١ يبلغ ٧٤.٢٠٠ جنيه
٤٠.٠٠٠	عملاء	منها ١٠.٠٠٠ جنيه مكوك في عملها
٨٥.٤٠٠	تقديرة	
٢	رأس المال	
٢٤.٠٠٠	قرض البنك	
١.٠٠٠	فوائد مدنية	فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢٠٠ جنيه لم تثبت بعد .
٢٩٥.٣٠٠	مبيعات بضاعة	
٢١.٠٠٠	أرباح مجوزة .	
٤٥٢.٣٠٠		
٤٥٢.٣٠٠		

التعريف الثالث :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ لشركة السيد عبد المتعال في ١٩٧٤/٦/٣٠  
تقديرة ٣.٠٠٠ جنيه ، عملاء ٥.٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مكوك فيها

١٥٠٠ جنيه ، بضاعة ١٧٢٥٠٠ جنيه ، مبيعات بضاعة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ،  
تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائنون ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، مخصص إهلاك آلات  
٣٠٠٠٠ جنيه ، آلات ٣٠٠٠٠ جنيه ، أرباح محجوزة ٢٤٠٠٠٠ جنيه ، أجور  
ومرتبات ٥٢٥٠٠ جنيه ، مصروفات متنوعة ١٨٠٧٥٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

١ - ترغب الإدارة في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

٢ - يخص السنة المنتهية في ٣٠/٦/٧٤ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين المقدم .

٣ - يبلغ إهلاك الآلات عن السنة ٣٠٧٥٠ جنيه .

٤ - تبلغ الأجور والمرتببات المستحقة في نهاية السنة ٢٠٨٥٠ جنيه .

٥ - تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الارصدة  
السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ رأس المال .

(٢) إستكمال ورقة العمل وإجراء قيود التسوية والإقفال . قم بإعداد  
حسابات استاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الارصدة التي تظهر في ميزان  
المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والإقفال إليها .

(٣) قم بإعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر في ٣٠/٦/١٩٧٤ .

التحريين الرابع :

بدأت شركة الاتحاد للتجار في الأدوات الرياضية عملياتها في ١/٣/٧٤ . وقد  
تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

١/٢ حصلت الشركة على رأس مال قدره ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وأنفقته الشركة  
مشتري بعض موردى الأدوات الرياضية على توريد ما قيمة ٣٧٥٠٠ جنيه خلال  
ثلاثة أيام .

٢/٢ قامت الشركة باستئجار مكان لازاوله نشاطها مقابل إيجار سنوي قدره  
٢٢٦٠٠ جنيه سدد مقدما ، وقامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٥٠٠  
جنيه سدد منها ١٥٠٠٠ جنيه نقدا .

٣/٤ ورد لشركة بضاعة من الموردين تبليغ قيمتها طبقا لفواتير ٢٥٠٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٠٢٥٠ جنيه.

٣/٦ وردت طلبية من نادى الاتحاد الرياضى يطلب شراء أدوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة بإعدادها فى أقرب وقت ممكن .

٣/٩ بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية الاتحاد الرياضى ٧٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٠٠٠ جنيه .

٣/١١ قامت الشركة بأرسال طلبية الاتحاد الرياضى وحصلت ١٧٠٠٠ جنيه ووعد الاتحاد بسداد الباقي خلال سبعة أيام .

٣/١٥ اشترت الشركة بضاعة نقدا بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ، وسددت باقى المستحق من ثمن الاثاث والتركيبات .

٣/١٧ قام صاحب الشركة بشراء سيارة لإستهلاكه الخاص من أمواله الخاصة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه .

٣/١٩ تقدمت الشركة بعطاء فى إحدى المناقصات لتوريد أدوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورست عليها المناقصة والتي تبلغ قيمتها ٧٢٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبالغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .

٣/٢٢ كانت الشركة قد أبرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة لإعتبارا من ٣/١ بلغ قسطها ١٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التأمين بالحضور لإستلام المبلغ .

٣/٢٤ أرسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٠٠٠ جنيه تحصل منها ٢٢٠٠٠ جنيه .

٣/٣١ — سددت الشركة الاجور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٤٥٠٠ جنيه .

— بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٢٥٠ جنيه لم تسدد بعد ،



— قدر إهلاك الآثاث والتراكيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

— بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتي لم تثبت دفتريا بعد ١٢٧٥٠ جنيه على الحساب .

— مدات الشركة بمبلغ ٥٠٠ جنيه للموردين .

المطلوب : اتخاذ جميع الإجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل وإعداد تسويات وإقفال حسابات وإعداد الحساب الختامي عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة في ٧٤/٣/٢١ .

## الباب الثاني

في

الآجراءات المحاسبية والنظام المحاسبي  
في المشروعات التجارية والصناعية .



## مقدمة :

بعد تناول الباب الثانى لأجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات، فإن هذا الباب يتناول هذه الإجراءات بدرجة أكبر من التعمق فى المشروعات التجارية، ويقدر ملائم للتعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية، كما يتناول الباب أيضا بعض المعاملات المرتبطة بمزاولة النشاط التجارى والصناعى كالمعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . وبالإضافة إلى ذلك خصص فصلا فى هذا الباب لتناول الدفاتر واليوميات المساعدة والحسابات الإجمالية باعتبارها من الأدوات الضرورية لأمكان تيسير الإجراءات المحاسبية فى العصر الحديث وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتى:

الفصل السادس ويتناول الإجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية، حيث يتناول الإجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات، ويتناول إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر وإجراءات حسابها فى ظل طريقة المخزون الدورى، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى فى ظل كل من طريقتى المخزون، ويركز الفصل خصوصا على المشاكل المتعلقة بتسجيل المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات وإجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل إلى بحمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه .

أما الفصل السابع فيتناول ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المشروعات التجارية، ويمثل استمراراً للفصل الثامن على أساس طريقة المخزون الدورى . ويتناول الفصل أقسام الإيرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية، كما يتناول إجراءات إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى هذه المشروعات، كما يتعرض الفصل أيضا إلى كيفية التصرف فى الأرباح الصافية (أو الخسائر) فى نهاية الفترة عن طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع . وينتهى الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية فى المشروعات التجارية .

ويتناول الفصل الثامن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية . ويوضح الفصل في بدايته أنواع الأوراق التجارية وأركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة ، والمعالجة المحاسبية للكبيالات والسندات الإذنية على اعتبار أنها أوراق قبض ، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الإذنية والكبيالات على اعتبار أنها أوراق دفع ، ويتعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكبيالة الصورية ، ثم ينتهي الفصل بمشال شامل لعمليات أوراق القبض وأوراق الدفع .

أما الفصل التاسع فيتناول اليوميات والدفاتر المساعدة ، حيث يعرض نموذج يومية المبيعات وكيفية إستخدامها وعلاقتها بأستاذ العملاء وإجمالي العملاء ثم يعرض يومية المشتريات وأستاذ الموردين ، ثم يوميات مردودات المشتريات وأوراق القبض ، وأوراق الدفع ، والمقبوضات ، والمدفوعات ، ثم ينتهي الفصل بعرض ملخص متكامل لليوميات والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والأستاذ العام ، وعلاقتها بالنظام المحاسبى فى ظل مبدأ القيد المزدوج .

ويتناول الفصل العاشر المحاسبة فى المشروعات الصناعية حيث يتعرض للإختلافات الأساسية بينها وبين الإجراءات المحاسبية فى المشروعات التجارية وخاصة فيما يتعلق بقياس تكلفة الإنتاج وإعداد حساب الإنتاج .

أما الفصل الحادى عشر والأخير فى هذا الباب فيتناول إجراءات تصحيح الأخطاء على اختلاف أنواعها .



# الفصل السادس

في

## الاجراءات المحاسبية للمشروعات التجارية

### ١ - مقدمة :

عالمنا لإجراءات الدورة المحاسبية في الباب المتقدم بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من أننا قد حددنا الإجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والائدية ، غير أن الخاف كان يركز على إبراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط إجراءاتها دون التعمق في التفاصيل والمشاكل التي تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقرن بها .

وسوف نتناول في هذا الفصل بدرجة أكبر من العمق الإجراءات المحاسبية التي تتطلبها طبيعة النشاط في المشروعات التي تزاوِل نشاطا تجاريا وفي مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هي النشاط الغالب إن لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسي ، وإن لم يكن الوحيد ، لإيرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفاته . وعلى هذا الأساس فإننا سوف نركز أساسا على المهام المحاسبية لعمليات البيع والشراء في المشروعات التجارية ، وما يتطلبه ذلك من إجراءات وذلك بالإضافة إلى توضيح الدورة المحاسبية في صورتها المتكاملة والصالحة للتطبيق في هذه المشروعات .

### ٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسي والأهم لإيرادات المشروع التجاري . وتأسيسا على ذلك فلا داعي لتمييزها بتحديد كنهها ( البضاعة ) ، زيادة ما يكفي بإصطلاح المبيعات ، بدلا من مبيعات البضاعة . ويتم تسجيل المبيعات طبقا على أساس أسعار البيع التي تقوم المنشأة بتحميلها لعملائها وليس على

أساس الأسعار التي قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين السمرين — الشراء والبيع — هامش الربح الذي تحققه المنشأة من عمليات الإتجار في البضائع ( والذي يمثل من وجهة النظر الاقتصادية مقابل إضافة منفعة الزمان والمكان ) (١) . ويتم تسجيل المبيعات دفتريا ، مثلها في ذلك مثل أى إيراد آخر ، يجلها دائرة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مديننا على حسب كون عمالية البيع قد تمت نقدا أو على الحساب فإذا بلغت المبيعات ليوم معين ١٥٠.٠٠٠ جنيه مثلا ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٦٠.٥٠٠ جنيه . فإن تسجيل المبيعات يكون كالآتي :

من مذكورين	
١٥٠.٠٠٠	م / النقدية
٦٠.٥٠٠	م / العملاء
٢١٠.٥٠٠	إلى م / المبيعات
إثبات المبيعات طبقا للفواتير بتاريخ ، وإثبات المتحصل بمستندات ..	
ولإجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الإدارة على البيع بالآجل . وعادة ما يقوم البائع بإعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشتري المبيعات النقدية كما يتم إرسالها أيضا للعميل في حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة إليه . وتظهر الفاتورة في العادة بطريقة البضاعة المباعة وأسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستندا أساسيا لإجراء القيد السابق . ويمكن أن تمثل الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .	

(١) يتم إضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية من طريق التفكيك بالتصنيع ويطلق على ما يتم إضافته من منافع هذه الطريقة « منفعة التشكيل » ، كما قد تضاف المنفعة لخدمة معينة بأنتقالها من مكان وفرتها إلى مكان تدرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة المكان » ، كما قد تضاف المنفعة لخدمة بتعزيزتها في أوقات وفرتها حتى تحين أوقات تدرتها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الزمان » ، وأخيرا فقد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك وخاصة فيما يتعلق بالأعيان الفادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة في هذه الحالة « منفعة الحيازة »

نموذج رقم (١) - الفاتورة

رقم ٢٧١٤٣		شركة محلات الشواربي التجارية	
التاريخ : ١٩٧٤/١/٢٥		٧ شارع - سوق الملاقيت - بغداد	
المطلوب من : السيد المادي الطلحاي وشركاه			
شارع الزهير المعبدى - البلد			
طريقة الشحن : الشاحنات المتحدة			
تاريخ الشحن : اليوم			
كل مليم	جزئي مليم	سعر مليم	الكمية
			بيان
	٤٨٠٠ -	١٢٠ -	٤٠
	٣٠٠٠ -	٢٠٠ -	
راديو ساليو AM/FM طراز ١٢٨ - 128			
جملة المطلوب (اثنى عشر الفا ومائة وستون جنيرا)			
١٢١٦٠٠ -			
شروط السداد : ١٠ أيام من تاريخه			

وتمثل المبيعات التي يتم إثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية إجمالى الإيرادات التي تتحقق للمشروع من هذا النشاط . وإلى هنا لم تختلف في الواقع عن الإجراءات التي سبق عرضها في الباب المتقدم . إلا أن طبيعة النشاط التجاري لا تكون في الغالب بهذه البساطة . فالبيع المباع قد يردوا العميل لسبب أو لآخر ، كما قد تلف مثلا أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل إلى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصم حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة . ويترتب على هذه الأسباب أن إجمالى قيمة المبيعات التي تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الإيرادات الفعلية التي يحققها المشروع من هذا النشاط ، ما لم يؤخذ في الاعتبار مردودات المبيعات

ومسوحات المبيعات والخصم المسروح به للعملاء من قيمة المبيعات .

#### ٢ - أ - مردودات المبيعات ؛ ومسوحات المبيعات :

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بإرجاعه من بضاعة تم شراؤها من المخرج أو المنشأة لسبب أو لآخر ، مثل عدم مطابقتها للوصفات ، أو عدم صلاحيتها للإستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التي سبق شراؤها من المنشأة ، والتي اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فإن ذلك لا شك سوف يؤدي الى نقص الإيرادات التي سبق تسجيلها دفتريا . ويمكن في هذه الحالة إلغاء قيد المبيعات بقيد عكسي بالقدر الذي يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فإذا باعنا مردودات المبيعات ليوم معين مثلا ٣٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقي على الحساب . فإن القيد في هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتي :

٢٥٠ من ح/ المبيعات

إلى مذكورين

١٥٠ ح/ النقدية

٢٠٠ ح/ العملاء

إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للإدارة لتعرف على مدى نجاحها في إرضاء عملائها فإن إثباتها يمثل القيد السابق لا يؤدي إلى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك فقد جرت العادة في العرف المحاسبي على إثبات إرتداد البضاعة المباعة في حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسي للمبيعات ، أي حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مدينا بالمردودات التي تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل في الحساب الختامي في نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات وعلى هذا الأساس يكون الإثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتي :

٣٥٠ من حـ مردودات المبيعات

الى مذكورين

١٥٠ حـ القدية

٢٠٠ حـ العملاء

إثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ . . .

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات في ثمن بيع البضاعة للعملاء. بعد تمام عملية البيع وإثباتها دفتريا . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للواصفات التي طلبها . وبدلا من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها إجراء تخفيض في السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل إذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تناف البضاعة المباعة عند وأثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدي إلى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للإستخدام ( كدرجة ثانية مثلا ) بما يدفع العميل إلى طلب تخفيض في سعرها . ويكون لمسموحات المبيعات نفس الأثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض إيرادات المبيعات الإجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات في حساب هذا الاسم ينحصر لهذا الغرض ويحمل مدينا بالمسموحات التي تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية .

ولنوضح ما تقدم نفترض المثال التالي :

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها في يوم ١٥/٤ بمبلغ ٢٦٠٧٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٢٠٢٠٠ جنيه . وفي يوم ١٧/٤ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٠٢٤٠ جنيه ، منها ١٠٢١٥ جنيه ردت للعملاء نقدا ، وفي يوم ١٨/٤ طالب أحد العملاء تخفيض ٦٠ جنيه من سعر البضاعة التي اشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظرا لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب ويتم تسجيل هذه العمليات كالآتي :



### إثبات المبيعات في ١٥/٤ :

من المذكورين

١٣٢٢٠٠ / النقدية

١٣٢٥٥٠ / العملاء

٢٦٤٧٥٠ الى ح/ المبيعات

إثبات مبيعات اليوم طبقا للفوائير .. ..

### إثبات المردودات في ٧/٤ :

٢٢٢٤٠ من ح/ مردودات المبيعات

الى المذكورين

١٢٢١٥ / النقدية

١٢١٢٥ / العملاء

إثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

### إثبات مسموحات المبيعات في ١٨/٤ :

٤٦٠ من ح/ مسموحات المبيعات

٤٦٠ الى ح/ العملاء

تخفيض سعر البضاعة للعميل ... نظرا ...

مذكرة الإضافة الصادرة من رقم ... بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها في العادة مستندا إلى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والإضافة . فالعميل الذي يشتري بضاعة على الحساب ( أو بالاجل ) ثم يقوم بردها للشركة البائعة أو جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على ح-اب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها الدائن ، لدى العميل قد جعل مدينا بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بإرسال مذكرة إضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد أضيف

إلى حسابه ، أى جعل حساب العميل دائما بها . وكذلك الأمر فيما يتعلق بمسوحات المبيعات .

هذا ، ويرى المحاسبون أن مسببات رد البضاعة المبيعة قد لا تختلف عن الأسباب التى تؤدي إلى منح تخفيضات فى سعرها . وعلى هذا الأساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات كل فى حساب مستقل ، وإنما يفضلون معالجة المسوحات والمردودات فى حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسوحات المبيعات . ويستوى عندنا البديلان .

## ٢ - ب : الخصم التجارى ، والخصم النقدى :

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها مايزاول تجارة الجملة بإصدار قوائم أسعار لبضائعها على أساس سنوى ، وغالبا ما تمثل هذه القوائم أسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصما على هذه الأسعار يصل إلى نسب كبيرة قد تصل إلى ٣٠٪ منها ، وخاصة إذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للتجار فيها . كما قد تؤدي التقلبات التى تحدث فى الطلب والعرض فى السوق فى كثير من الأحيان إلى عدم واقعية الأسعار المنشورة فى قوائم الأسعار مما يضطر المشروع إلى ضرورة تغييرها . وبدلا من إصدار قوائم أسعار جديدة غالبا ما يقوم المشروع بإصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجارى من الأسعار الموضحة فى قوائم الأسعار المصدرة . وقد يكون الخصم التجارى فى صورة نسبة واحدة تطبق فى جميع الحالات أو يكون فى صورة سلسلة من النسب التى يجرى تطبيقها على السعر الوارد فى قوائم الأسعار على التوالى . وتطبق هذه الحالة الأخيرة على وجه الخصوص إذا تم إجراء عدة تخفيضات متتالية فى السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال ان سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد فى قوائم الأسعار هو ١٠ جنيه للمستهلك وأن الشركة تمنح كبار عملائها خصما

تجاريا على هذا السعر قدوة ٢٠٪. وقد قام أحد هؤلاء العملاء بشراء ١٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الاساس يكون حساب الخصم التجاري كالاتى:

جنيه	جنيه
١٠٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الاسعار ( ١٠٠ × ١٠٠٠ )
٢٠٠٠	— خصم تجارى بواقع ٢٠٪
<u>٨٠٠٠</u>	سعر البيع ( الالف وحدة )

اما إذا كان الخصم التجارى الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالى ، كان يكون الخصم مثلا ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ، فإن حساب سعر البيع فى هذه الحالة يكون كالاتى :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١٠٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الاسعار		
٢٠٠٠	— الخصم الاول بواقع ٢٠٪		
<u>٨٠٠٠</u>			
٨٠٠	— الخصم الثانى بواقع ١٠٪		
<u>٧٢٧٠٠</u>			
٣٦٠	— الخصم الثالث بواقع ٥٪		
<u><u>٦٨٤٠</u></u>	سعر البيع ( للالف وحدة )		

ويكون مجرّع الخصم التجارى فى الحالة الاخيرة ٢٠١٦٠ جنيه . ويظهر الخصم التجارى فى العادة فى الفاتورة الموجهة من البائع للمشتري ولا يثبت فى دفاتر البائع ولا فى دفاتر المشتري ، وإنما تسجل المبيعات فى دفاتر البائع بصافى سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجارى ، كما تسجل المشتريات فى دفاتر المشتري ( كما سيرد فيما بعد ) بصافى سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجارى . وبالتالي فلا يزيد الخصم التجارى عن كونه إجراء لتحديد سعر البيع الفضل لا أكثر ولا أقل .

ويعد خصم الكمية في كثير من الأحيان من نفس طبيعة الخصم التجاري .  
وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من أسعار قوائم البيع لتشجيع المشتري على شراء كميات كبيرة . وإذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطا بشرط سابق أو لاحق ، فإنه يعامل معاملة الخصم التجاري . بمعنى أنه يستنزل من أسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دقريا . أما إذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدما ، ففي هذه الحالة يتم إثباته في الدفاتر .

وانفرض مثلا أن أحد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة النصر للتجارة حيث سعر الوحدة طبقا لقوائم أسعار الشركة ١٢ جنيه . وانفرض أن الشركة قد عرضت على العميل منحه خصما في السعر يعادل ٣٠٪ إذا قام بشراء ١٠٠٠ وحدة بدلا من ٥٠٠ وحدة . فتبذل العميل مباشرة واشترى ١٠٠٠ وحدة . ففي هذه الحالة يعالج خصم الكمية معاملة الخصم التجاري كالآتي :

جنيه	جنيه
١٢٠٠٠	السعر طبقا لقائمة الأسعار ( ١٢ × ١٠٠ )
٣٦٠٠	- خصم كمية ٣٠٪
<u>٩٤٠٠</u>	سعر البيع الفعلي

وفي هذه الحالة يجب أن لا يظهر خصم الكمية في دفاتر البائع أو المشتري لأنه يعد في واقع الأمر بمثابة خصم تجاري .

وانفرض في مثالنا السابق أن الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالي : يمنح العميل خصم ١٠٪ إذا بلغت مشترياته خلال العام ١٠٠٠ وحدة ، ثم ٥٪ إذا بلغت مشترياته ١٥٠٠ وحدة أو زادت عن ذلك . ففي هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فإذا قام

بمراء ٩٥٠ وحدة مثلاً خلال العام فإنه يحاسب على أسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما إذا بلغت مشترياته ١٠٠٠ وحدة فإنه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ بأثر رجعي . ويسرى هذا السعر المختصر حتى تصل مشترياته إلى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنع خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ إضافية بأثر رجعي وهكذا . وفي مثل هذه الحالة الأخيرة لا مفر من إظهار خصم الكمية في الدفاتر عند ما يتحقق الشرط المؤدى لاكتساب العميل له . ولنفرض في هذا المثال أن العميل

(١) لم تصل مشترياته من الشركة إلى ١٠٠٠ وحدة خلال العام :

(٢) بلغت مشترياته من الشركة ١٢٠٠ وحدة خلال العام .

(٣) بلغت مشترياته من الشركة ١٦٠٠ وحدة خلال العام .

ففي الحالة الأولى ان يستحق للعميل خصماً للكمية ، وتسجل المبيعات في دفاتر الشركة ( والمشتريات في دفاتر العميل ) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة .

وفي الحالة الثانية تسجل المبيعات في دفاتر الشركة ( والمشتريات في دفاتر العميل ) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية إلى ١٠٠٠ وحدة ، ثم يمنع العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على ١٠٠٠ وحدة حينئذ ، ثم يستمر منح الخصم على ٢٠٠ وحدة إضافية . وتكون قيود الإثبات الدفترية في دفاتر شركة النضر للتجارة كالآتي :

إثبات المبيعات بسعر البيع المحدد في القائمة ( ١٠٠٠ وحدة الأولى × ١٢ جنيه ) :

١٢٠٠٠ من س/ العملاء

١٢٠٠٠ إلى س/ المبيعات

إثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٠٠٠ وحدة :

١٢٠٠ من س/ خصم الكمية

١٢٠٠ إلى س/ العملاء ( العميل فلان )

إثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على

١٠٠٠ وحدة طبقاً للاتفاق مع العميل .



إثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :

من المذكورين

٢٠١٦٠ ح/ العملاء

٢٤٠ ح/ خصم الكمية

٢٠٤٠٠ الى ح/ المبيعات

إثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل  
طبقا للاتفاق .

ويلاحظ في هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنع خصم الكمية  
ما كان ليظهر بدفاتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فإنها استمرار للحالة الثانية ومتوفرة عليها وتكون القيود  
الدفترية كالآتي :

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكمل لـ ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

من المذكورين

٣٠٢٤٠ ح/ العملاء

٣١٠ ح/ خصم الكمية

٣٠٦٠٠ الى ح/ المبيعات

إثبات خصم الكمية الإضافي بمعدل ٥٪ من صافي ثمن بيع ١٥٠٠ وحدة  
بعد استبعاد الخصم الأول :

٨١٠ من ح/ خصم الكمية

٨١٠ الى ح/ العملاء ( العميل فلان )

خصم كمية إضافية بمعدل ٥٪ لبلوغ مشتريات العميل

١٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق ( ١٦٠٢٠٠ × ٥٪ )

إثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد عن ١٥٠٠ وحدة :

من المذكورين	
١٠٢٦	٢ / العملاء
١٧٤	٣ / خصم السكينة
١٠٢٠٠	٤ / المبيعات
مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية	
بمعدل ١٪ ثم ٠.٥٪	

ويجب أن يراعى في مثل هذه الأحوال أن شروط منح خصم السكينة هي التي تحدّد طريقة حسابه فكان من الممكن مثلاً في مثالنا السابق أن تكون الشروط : ٥٠٠ وحدة الأولى بسعر القائمة ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٥٪ وهكذا . ففي هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الأولى ، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحدة الثانية والثالثة يمكن اعتباره خصم تجارى لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر ربحى .

كما يقوم البائع في كثير من الأحيان بمنح العميل ( المشتري ) خصماً نقدياً لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم الخصم النقدي أو خصم تمجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدي على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملائه . فإذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقداً ، فليس هناك في مثل هذه الحالة خصماً نقدياً . وإنما يلزم لوجود الخصم النقدي أن يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدي به إلى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصماً على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدي تشجيعاً لهم على ذلك .

وتوضّح شروط منح الائتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدي والفترة التي يمكن اكتساب العميل له فيها إذا تم السداد في خلالها

وغالباً ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التي يصدرها البائع للمشتري بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلاً أن السداد يجب أن يكون في خلال ٣٠ يوم ، وإذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدي قدره ٢٪ .  
ويمن اختصار ذلك في صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتي ( ٢٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ) بمعنى أن العميل يمنح خصم نقدي ٢٪ إذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، وإلا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم في خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوماً .

ولما كان منح الخصم النقدي مشروطاً بتحقيق عملية السداد في خلال فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فإن المبيعات يتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدي . وعندما تحقق الواقعة المؤدية لإكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد في الفترة المحددة ، فإنه يلزم إثبات الخصم النقدي دفترياً .  
ولنفرض أن شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ٥٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم . فيتم إثبات عملية البيع في دفاتر شركة حسونة كالآتي :

١٠٠٠٠٠ من ٣ / العملاء ( حسن )  
١٠٠٠٠ الى ٣ / المبيعات

مبيعات آجلة لحسن فأنور تنا رقم ٠٠٠ بتاريخ .

وإذا لم يتم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فإنه يلتزم بسداد القيمة بالكامل في مدة شهر من تاريخ البيع . أما إذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكتسبة للخصم فإن حساب الخصم وإثباته يكون كالآتي :

الخصم النقدي =  $100000 \times \frac{5}{100} = 5000$  جنيه  
صافي القيمة التي يسدها العميل  
إجمالي قيمة الفاتورة  
95000  
100000

ويكون إثبات التحصيل من العميل وإثبات الخصم النقدي كالآتي :

من مذكورين	
٩,٥٠٠	أ / النقدية
٥٠٠	ب / الخصم النقدي المسموح به
١٠,٠٠٠	إلى ح / العملاء ( العميل حسن )
سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم	
النقدي بواقع ٥ ٪	

ويلاحظ أن الخصم النقدي يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ إكتسابه ، ومن ثم يصبح واجب التسجيل في الدفاتر .

٢ - ٥ - ملخص إجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :  
يتضح لنا بما تقدم أن الحسابات التي تحدد مقدار الإيرادات المحققة فعلاً من عمليات البيع تلتخص في الآتي :

١ - حساب المبيعات : ويجعل دائناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقاً للفرواير بعد استبعاد الخصم التجاري إن وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطبيعته .

٢ - حساب مردودات المبيعات : ويجعل مدينياً بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقاً للأسعار التي قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته .

٣ - حساب مسموحات المبيعات : ويجعل مدينياً بقيمة تخفيضات السعر التي تمنحها الشركة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التي يطلبها العميل أو نتيجة لتلافيات البسيطة التي تحدث بها نتيجة عمليات الشحن

والنقل . وحساب مسدوحات المبيعات حساب مدين بطبيعته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسدوحات في حساب واحد كما سبق أن ذكرنا .

٤ - خصم الكمية إذا كان هناك مبرر لإثباته : ويجعل مدينياً بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب المنفق عليها معهم إذا تحقق الشرط الذي يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعي . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

٥ - الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع : ويجعل مدينياً بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقاً للنسب التي تقررها الشركة البائعة إذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو أيضاً من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الأساس يمكن القول أن صافي المبيعات تتمثل في إجمالي المبيعات (دائن) مخصوماً منها المسدوحات والمردودات والخصم (وهي حسابات مدينة) ونقدم فيما يلي مثالا مبسطاً لزيادة الموضوع لإيضاحاً .

قامت شركة الائتمانات الحديثة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/١ - باعت بضاعة للعميل مدوح بمبلغ ٥,٠٠٠ جنيه نقداً . وباعت بضاعة للعميل شعيب بمبلغ ١٥,٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم .

١/٢ - قام مدوح برد بعض الاثاث الذي باعت قيمته ١,٧٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقداً ، كما طلب شعيب من الشركة تخفيض سعر بعض القطع التي تسلمها بمبلغ ١,٣٠٠ جنيه لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحت الشركة للساح المطلوب .

١/٥ - باعت الشركة للعميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقاً لقوائم الاسعار ٢٠,٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ٢٠٪ / ١٠ ، ٥٪ على التوالي على الحساب وشروط سداد ٢٪ / ٧ أيام ، صافي ١٥ يوم .



١/٧ - قام العميل شعيب بسداد المستحق عليه .

١/١٠ - باءت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥,٠٠٠ جنيه نقداً ، ١٣,٥٠٠ جنيه على الحساب .

١/١٤ - قام العميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١/١٠ النقدية قيمتها ٣,٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

ويكون إثبات هذه العمليات دفترياً كالآتي :

١/١ - تسجيل المبيعات باجمالي القيمة :

من مذكورين

٥,٠٠٠ / النقدية

١٥,٠٠٠ / العملاء ( شعيب )

٢٠,٠٠٠ إلى / المبيعات

إثبات المبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط

٣ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم

١/٣ : إثبات المبيعات (المردودات) النقدية والمسموحات :

من مذكورين

١,٧٠٠ / مردودات المبيعات } أو من / مردودات

١,٣٠٠ / مسموحات المبيعات } ومسموحات المبيعات

إلى مذكورين :

١,٧٠٠ / النقدية

١,٣٠٠ / العملاء ( شعيب )

مردودات نقدية ومسموحات للعميل شعيب

١/٥ : حساب الخصم التجاري وإثبات المبيعات لغسان :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠,٠٠٠	سعر البيع طبقاً للقائمة		
٤,٠٠٠	- خصم تجارى أول بنسبة ٢٠ %		
١٦,٠٠٠			
١,٦٠٠	- خصم تجارى ثانى بنسبة ١٠ %		
١٤,٤٠٠	- خصم تجارى ثالث بنسبة ٥ %		
٦٢٠	سعر البيع الفعلى .		
١٣,٧٨٠			

ويكون قيد المبيعات كالاتى :

١٣,٧٨٠	من ح / العملاء (غسان)
١٣,٧٨٠	الى ح / المبيعات
	مبيعات على الحساب لغسان بشروط ٢ %
	٧ أيام ، صافى ١٥ يوم

١/٧ : حساب الخصم النقدى للعميل شعيب وسداد حسابه

١٥,٠٠٠	جنيه	المبيعات للعميل
١,٣٠٠		يخصم المستوفات
١٣,٧٠٠	جنيه	المبلغ المستحق عليه الخصم النقدى
٤١١	جنيه	الخصم النقدى بمعدل ٣ % $= 13,700 \times \frac{3}{100} = 411$
		ويكون القيد كالاتى :

من مذكورين

س / النقدية	١٢,٢٨٩
س / الخصم القدى المسموح به	٤١١
إلى س / العملاء (العميل شعيب)	١٢,٧٠٠
إثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح ومنحه خصم نقدي بمعدل ٢٪ طبقاً لشروط السداد .	

١/١٠ : إثبات المبيعات :

من مذكورين

س / النقدية	١٥,٠٠٠
س / العملاء	١٣,٥٠٠
إلى س / المبيعات	٢٨,٥٠٠

١/١٤ : قيام العميل ( غسان ) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصم نقدياً لأن تاريخ السداد يلى فترة استحقاق الخصم ( ٢ / ٧ أيام ، صافي ١٥ يوم من تاريخ ١/٥ ) :

من س / النقدية	١٢,٧٨٠
إلى س / العملاء ( غسان )	١٢,٧٨٠
سداد العميل غسان لرصيد حسابه	

إثبات مردودات المبيعات :

من س / مردودات المبيعات	٣,٥٠٠
-------------------------	-------

إلى مذكورين

س / النقدية	٣,٠٠٠
س / العملاء	٥٠٠

إثبات مردودات نقدية ٣,٠٠٠ جنيه وأجرة ٥٠٠ جنيه .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والنقص كالتالي :

٣ / المبيعات

تاريخ	بيان	منفعة اليومية	مدين	دائن	رصيد
١/١	من مذكورين ( نقدية وعملاء )			٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
١/٥	من / العملاء			١٣,٧٨٠	٢٣,٧٨٠
١/١٠	من مذكورين ( نقدية وعملاء )			٢٨,٥٠٠	٦٢,٢٨٠

٣ / مردودات المبيعات

١/٣	إلى / النقدية		١,٧٠٠		١,٧٠٠
١/١٤	إلى مذكورين ( نقدية وعملاء )		٣,٥٠٠		٥,٢٠٠

٣ / مسموحات المبيعات

١/٣	إلى / العملاء		١,٢٠٠		١,٢٠٠
-----	---------------	--	-------	--	-------

٣ / النقص النقدي المسموح به

١/٧	إلى / العملاء		٤١١		٤١١
-----	---------------	--	-----	--	-----

هذا ويقفل حساب المبيعات - كما سبق أن ذكرنا - في الحساب الختامي  
بجمل الأول مديناً والثاني دائماً في نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقفل حسابات المردودات والمسموحات ، والنقص النقدي (على المبيعات)  
في الحساب الختامي أيضاً كما لو كانت من حسابات المصروفات ، أي يجعل  
الحساب الختامي مديناً بها ويحذف هي دائنة . هذا من حيث الإجمال . أما من

حيث إظهار هذه الحسابات في الحساب الختامي ، فإنه من المفيد أن يتمكن القارئ من التعرف على صافي المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامي ( كما سوف يتضح تفصيلا فيما بعد ) . وعلى هذا الأساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الأربعة في جانب الإيرادات ( الدائن ) من الحساب الختامي بالصورة التالية ( بفرض أن الفترة المحاسبية لحركة الأثاثات الحديثة تنهى في ١/١٥ مثلا ) :

شركة الأثاثات الحديثة  
الحساب الختامي عن الفترة من ١/١ إلى ١/١٥  
الإيرادات

إجمالي المبيعات ( من س / المبيعات )		٦٢٠٢٨٠
يخصم :		
مردودات المبيعات ( الى س / مردودات المبيعات )	٥٠٢	
مسموحات المبيعات	١٠٣٠٠	
الخصم النقدي المسموح به	٤١١	
		٦٠٩١١
صافي المبيعات		٥٥٠٣٦٩

ويراعى أن الحساب المدين تمكس اشارته عندما يظهر في الجانب الدائن من الحساب الختامي أى يوضع بإشارة سالبة ( يخصم ) ، ولذلك نفس الأمر في حالة إظهاره في الجانب المدين من الحساب الختامي . فالمفروض مثلا أن حساب مردودات المبيعات يظهر في الجانب المدين من الحساب الختامي ، وكذلك حساب المسموحات ، والخصم النقدي ( على المبيعات ) . وذلك لأن قيد أفتقها في هذا الحساب يكون كالآتي :



من ح/ الحساب الختامي

٦٥٩١١

الى مذكورين

٢٠٠ زه / مردودات المبيعات

١٥٣٠٠ / مسموحات المبيعات

٤١١ / الخصم النقدي

وبرغم ذلك فان ظهورها في الجانب الدائن بإشارة سالبة ( أى بخصمها من الجانب الدائن ) يكون له نفس اثر اظهارها في الجانب المدين . فهي في كلتا الحالتين تؤدي إلى إنقاص الأرباح ( أو زيادة الخسائر ) بنفس المقدار . فهي الجانب المدين هي زيادة في المصروفات ، وهي في الجانب الدائن بإشارة سالبة تنقص من الإيرادات . إلا أن ظهورها في الجانب الدائن يمكن القارئ من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الإجمالية والمبيعات الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة إلى إجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامي .

## ٢ — إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة — طريقة المخزون المستمر :

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها أحد عناصر المصروفات وكيفية تسويتها في حساب المخزون . ولم نعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وإنما إقتصرت معالجتنا لها على اعتبار أنها محددة ومعطاة . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الإجراءات التي تختلف باختلاف طريقة المخزون التي تتبعها المنشأة ، والتي يمكن لها أن تباع إحدى طريقتين في هذا الشأن : الأولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدوري . وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة ، فإذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون المستمر . أما إذا لم تتم تسوية حساب المخزون في تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة المحاسبية فإن الطريقة تكون هي طريقة المخزون الدوري وتختلف إجراءات

معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة في كل من الطريقتين .  
وسوف نتعرض في هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس أنها الطريقة  
التي أتبعناها ضمنا في الأجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقة الأخرى في  
بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكيد أن المخزون من البضاعة هو من مكونات الأصول  
( المتداولة ) وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة في بداية الفترة المحاسبية فإنها  
تمثل قيمة المخزون منها في ذلك التاريخ ، والذي أطلقنا عليه رصيد أول الفترة  
( أو أول المدة ) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة لأغراض الإتجار فيها فقد  
كنا نجعل حساب البضاعة مدينا بها مقابل جعل حساب المقتنية أو الدائنين دائما  
على حسب كون المشتريات تمت نقدا أو بالأجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع  
جزء من هذه البضائع وتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة  
مدينا وحساب البضاعة دائما بهذه التكلفة . هذا يمثل في الواقع ما يخص الطريقة  
المخزون المستمر بإختصار يفتقر إلى شيء ما من العمق المطلق .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد أن طريقة المخزون المستمر  
تقوم على حسابين :

١ — حساب مخزون البضائع ( وهو من حسابات الأصول ) .

٢ — حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو حساب تكلفة المبيعات ( وهو من  
حسابات المصروفات ) .

والحساب الأول يقوم مقام حساب البضاعة الذي سبق التعرض له . ويزداد  
رصيد كل من الحسابين بحجمه مدينا وينقص الرصيد بحجمه دائنا ، لأن كل منهما  
من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فإن حساب المخزون يحمل مدينا  
بتكلفة البضائع المشتراة . وتشمل التكلفة في هذا الصدد ثمن الشراء مضافا إليه  
كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمخازن المنشأة المشتري . وفي بعض

الاحيان قد ينطوى ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراة محل المشتري .  
وفي هذه الحالة ، إذ قامت شركة المصنع التجارية مثلاً بشراء بضاعة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنية منها ١٥٠٠٠ جنية نقداً والباقي على الحساب ، وكان السعر تسليم محل  
المشتري فإن القيد يكون كالآتي :

٢٥٠٠٠ من س/ مخزون البضائع

الى مذكورين

١٥٠٠٠ س/ النقدية

١٠٠٠٠ س/ الدائنون ( أو الموردون )

إثبات شراء بضاعة نقداً وعلى الحساب بما فيها تكلفة  
النقل والتسليم

ولا يتم إجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة في مخازن المشتري ( شركة  
المصنع التجارية في هذه الحالة ) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشتري  
من مطابقة البضاعة للخواص المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات  
الموضوعة بالفواتير ، ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الأسعار والشروط ،  
وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع التأكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه  
العمليات من مكونات نظام متكامل لإحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف  
الحفاظ على أصول المشروع من السرقة والإختلاس والضياع ، لن نتعرض له في  
هذا المقام .

أما إذا لم ينطوى سعر الشراء على تكلفة النقل ( والشحن والتأمين والتفريغ  
إن وجدت ) ، فإن عملية النقل قد توكل للبائع ، أو قد يلتزم المشتري بترتيبها  
مع الغير ، أو قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية . فإذا وكلت عملية النقل  
للبائع فعادة ما تنطوى عليها الفاتورة الواردة منه كجند مستقل من بنودها . أما  
إذا قام المشتري بترتيبها مع الغير ( شركات النقل المتخصصة مثلاً ) ففي هذه

الحالة نجد أن فاتورة البائع تنطوي على ثمن البضاعة دون تكاليف النقل التي ترد في فاتورة مستقلة من الغير الذي قام بعملية النقل . وإذا قام المشتري بنقل البضائع بوسائله الخاصة (سياراته الخاصة مثلا) ، فإن تكلفة النقل في هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن تعرض لها هنا . وفي كل الأحوال السابقة يتحمل حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع للمشتري محل المشتري ، وذلك بجعله مدينا بها . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٠.٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت إحدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخازن شركة الضحى مقابل ٣٨٠ جنيه نقدا . فإن قيد إثبات هذه العملية يكون كالآتي .

١٧٠٣٨٠ من / مخزون البضائع

الى مذكورين

١٧٠.٠٠ / الدائنون (الموردون)

٣٨٠ / النقدية

شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقدا

ونخلص مما تقدم أنه في ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينا عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة ، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراة من مقر البائع الى مخازن المشتري من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك .

٢ — ١ — المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون المستمر:

يتم تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب النقدية أو العملاء مدينا وجعل حساب المبيعات دائنا . إلا أن الأمر يتطلب بالإضافة إلى ذلك إجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع (أو لمبيعات اليوم أو فترة قصيرة نسبيا) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة

البضاعة المباعة مدينا وحساب مخزون البضائع دائنا بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التي لم يتم بيعها بعد في أى تاريخ معين .  
ويلاحظ أن المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على أساس التكلفة الفعلية لها .

أضف إلى ما تقدم أن قيد مردودات المبيعات — كما سبق أن أوضحنا — يستدعى إجراء قيد إضافي لإستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحملها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك أنه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الأصول إلى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فإن تكلفتها تتحول من مصروف إلى أصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

وانفترض مثلاً — لتوضيح ذلك — أن شركة سعدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٢١/١/٧٤ :

- ١ — باع بضاعة نقداً تكلفتها ٧٣٥٠ جنيه بمبلغ ١٠٧٥٠ جنيه .
- ٢ — باع بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٣٢٥٠ جنيه وسعر بيعها طبقاً لقوائم الأسعار ٢٥٠٠٠ جنيه بخخص تجارى ٢٠٪ .
- ٣ — رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الأيام السابقة قبل بيع تكلفتها ٢٤٠٠ جنيه وسعر بيعها ٣٦٠٠ جنيه ، منها ٢٧٥٠ جنيه نقداً والباقي على الحساب .
- ٤ — اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٣٢٢٠ جنيه تسليم محل البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتأمين على البضائع أثناء النقل ١٣٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتأمين نقداً أما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .

- ٥ — كان رصيد حساب مخزون البضائع في بداية اليوم ٤٢٣٨٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٢٧٣٥٠ جنيه .



ويتم إثبات العمليات من ١ - ٤ بأجراء القيود الدفترية التالية :

العملية الأولى : بيع نقدا :

أ - ١٠.٧٥٠ من س/ النقدية

١٠.٧٥٠ الى س/ المبيعات

تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .

ب - ٧.٣٥٠ من س/ تكلفة البضاعة المباعة

٧.٣٥٠ الى س/ مخزون البضائع

تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقدا عن اليوم

العملية الثانية : بيع على الحساب :

أ - سعر البيع بعد الخصم التجاري =  $٢٥.٠٠٠ \times \frac{٨}{١٠} = ٢٠.٠٠٠$  جنيه

٢٠.٠٠٠ من س/ العملاء

٢٠.٠٠٠ الى س/ المبيعات

تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب - ١٢.٢٥٠ من س/ تكلفة البضاعة المباعة

١٢.٢٥٠ الى س/ مخزون البضائع

إثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم

هذا وقد كان من الممكن إثبات العمليتين الأولى والثانية بقردين كالآتي :

من مذكرتين :

١٠.٧٥٠ س/ النقدية

٢٠.٠٠٠ س/ العملاء

٢٠.٧٥٠ الى س/ المبيعات

١٩.٦٠٠ من س/ تكلفة البضاعة المباعة

١٩.٦٠٠ الى س/ مخزون البضائع .

### العملية الثالثة : رد البضاعة

أ - ٣٦٠٠ من س/ مردودات المبيعات

الى مذكورين

س/ النقدية ٢٧٥٠

س/ العملاء ٨٥٠

إثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

ب - ٢٤٠٠ من س/ مخزون البضائع

الى س/ تكلفة الباعة المبيعة ٢٤٠٠

إثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

### العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :

٢٤٥٠٠ من س/ مخزون البضائع

الى مذكورين

س/ الدائون (أو الموردون) ٢٣٢٠٠

س/ النقدية ١٣٠٠

إثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل

والتأمين نقدا .

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المبيعة كالاتي :

س/ تكلفة البضاعة المبيعة

مدین دائن رصيد

٣٧٠٢٥٠			رصيد	١/٢٠
٤٤٠٦٠٠			الى س/ مخزون البضائع (مبيعات)	١/٢١
٥٦٠٨٥٠	٧,٣٥٠		الى س/ مخزون البضائع (مبيعات)	.
٥٤,٤٥			من س/ مخزون البضائع	.
	٢٠٤٠٠	١٢٠٢٥٠	(مردودات)	

## ٢- مخزون البضائع

مدین دائن رصید

٤٢,٣٨٠		رصيد	١/٢٠
٣٥,٠٣٠	٧,٣٥٠	من ٢ / تكلفة البضاعة المباعة	١/٢١
٢٢,٧٨٠	١٢,٢٥٠	من ٢ / تكلفة البضاعة المباعة	.
٢٥,١٨٠	٢,٤٠٠	إلى ٢ / تكلفة البضاعة المباعة	.
		(مردودات)	
٤٩,٦٨٠	٢٤,٥٠٠	إلى مذكورين (دائون ونقدية)	.

وبتفحص الحسابين نجد أن رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات ويظهر الرصيد المدین لحساب مخزون البضائع في نهاية اليوم ( ٤٩,٦٨٠ جنيه ) تكلفة البضاعة التي يجب أن تكون موجودة لدى الشركة حينئذ . ويمثل ذلك السبب الرئيسي في تفضيل هذه الطريقة ( طريقة المخزون المستمر ) على طريقة المخزون الفتری حيث يمكن الإدارة الوقوف على ما لديها فعلاً من بضائع ( أو ما يجب أن يكون لديها ) في أي وقت تشاء . ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التي تهدف للحفاظ على المخزون في المستوى اللائق لعمليات الشركة وللقابلية من الإختلاس والسرقة والضياع . ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون ( جرده ) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلاً مع الرصيد الذي يظهر في حساب مخزون البضائع . وإذا تبين الإدارة وجود اختلافات جوهرية فالها تقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر في الأصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، أو كلاهما مثال ذلك السيارات ( في تجارة السيارات ) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما إلى ذلك . أما طريقة المخزون الدوري أو العتري ( التي سيرد شرحها حالا ) فتستخدم في الأصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن ( كالساعات والصراويل مثلا ) .

وبصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند إتمام كل من هذه العمليات ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهي في أبسط صورها يمكن أن أن تتخذ الشكل التالي ( البيانات الواردة فيها إفتراضية ) .

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

التاريخ	اوارد			الصادر			الرصيد		
	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة	كمية	تكلفة الوحدة	التكلفة
١٩٧٤									
١/١							٢٠٠٠٠	١٢	٢٤٠٠٠٠
١/٧	٧٠٠٠٠	١٢	٨٤٠٠٠٠				٩٠٠٠٠	١٢	١٠٨٠٠٠٠
١/١٥				٦٥٠	١٢	٧٨٠٠٠٠	٢٠٥٠٠	١٢	٢٠٠٠٠٠

وتوضح خانة الوارد كمية ما يرد لمخازن المتباعة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن أن

يكون عن طريق الشراء أو رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خاتمة الصادر السكينة التي تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فإن الصادر قد يكون للعملاء لتمام بيعه أو للموردين رده إليهم لسبب أو لآخر . وأوضح خاتمة الرصيد السكينة الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد .

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات ، فإن رصيده في نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الإقفال في الحساب الختامي . (يجعل الحساب الختامي مديناً وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائناً) . أما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده في نهاية الفترة المحاسبية في الميزانية العمومية كأصل من الأصول المتداولة .

### ٣ - ب - المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في الحساب الختامي :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامي في المنشآت التجارية بطريقة تسمح للإدارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارئ أيضاً من التعرف على نتائج الأنشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات في مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فإنه عادة ما يتم إجراء المقاصة بينها وبين صافي المبيعات لتحديد هامش الربح الذي تحققه المنشأة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذي يصبح متأسساً لنظرية باقي المصروفات والأرباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافي المبيعات وتكلفتها اصطلاحاً بمجمل الربح ، أو الربح الإجمالي ، أو هامش الإجمالي ، وسوف نجرى على استخدام الإصطلاح الأول (مجمل الربح) . وتحقيقاً لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامي في صورة قائمة بدلاً من اتخاذ الشكل الحساب التقليدي السابق عرضه على الوجه المبين في المثال التالي .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة ( بعد التسويات ) لشركة نفرتيق التجارية في ٧٥/٦/٢٠ :



أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
جنيه	جنيه	
١١,٥٠٠	١٦٣,٧٠٠	مبيعات و مردودات مبيعات
٧,٢٠٠		خصم نقدي مسموح به
١,٥٠٠		مسموحات مبيعات
٩٧,٥٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
٤٢,٧٠٠		مخزون البضائع
٤,٢٥٠		أجور و مرتبات عمال البيع والتوزيع
١,٧٥٠		إيجار المعرض
٣٥٠		دعاية وإعلان
٦٥٠		مصاريف نقل مبيعات للعملاء
١٢,٠٠٠		مصاريف إدارية

ويظهر الحساب الختامي في صورة قائمة على الوجه التالي :

شركة نفرتيتي التجارية

الحساب الختامي عن السنة المنتهية في ٧٥/٦/٣٠

جنيه	جنيه	جنيه	
	١٦٣,٧٠٠		إجمالي المبيعات
			ينقص
١١,٥٠٠			مردودات مبيعات
٧,٢٠٠			خصم مسموح به
١,٥٠٠			مسموحات مبيعات
	٢٠٠,٢٠٠		
		١٤٢,٥٠٠	صافي المبيعات

	جنيه	جنيه	جنيه
ما قبله .			١٤٣,٥٠٠
يخصم : تكلفة البضاعة المباعة			٩٧,٥٠٠
			<hr/>
مجموع الربح			٤٦,٠٠٠
يخصم : المصاريف البيعية			
أجور ومرتبات عمال البيع	٤,٢٥٠		
إيجار المعرض	١,٧٥٠		
دعاية وإعلان	٣٥٠		
نقل مبيعات العملاء	٦٥٠		
	<hr/>	٧,٠٠٠	
مصاريف إدارية :		١٢,٠٠٠	
		<hr/>	١٩,٠٠٠
صافي الربح			<hr/> <hr/> ٢٧,٠٠٠

والواقع أنه قد جرت العادة في العرف المحاسبي ( العربي والأوربي دون الأمريكي ) على تقسيم الحساب الختامي إلى حسابين : الأول يختص بإظهار نتيجة عمليات الإنجاز في البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر بمجموع الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة . والثاني يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من أرباح ( أو عجزها من خسائر ) مضافاً إليها الإيرادات الناتجة من الأنشطة الأخرى الفرعية بخلاف نشاط المتاجرة مع باقي المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليعدد النتائج النهائية للنشاط من أرباح ( أو خسائر ) صافية . ويطلق على هذا الحساب الأخير حساب الأرباح والخسائر . وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلاً في نهاية هذا الفصل .

#### ٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري أو الفترى :

قد ترى الإدارة أن عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لاستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الأصناف التي تقوم المنشأة بالإنتاج فيها . ففي كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضروري جعل حساب تكلفة المبيعات مديناً وحساب المخزون دائماً . ذلك بالإضافة إلى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص في عدد الوحدات الموجودة لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولا شك في أن هذه الطريقة أكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التي تتطلبها عن طريق المخزون الدوري . فما لم تبرر القيمة المرتفعة للأصناف التي تتجر فيها المنشأة إتباع هذه الطريقة لأغراض أحكام الرقابة على تحركات هذه الأصناف من وإلى المنشأة ، فإن الإدارة قد ترغب في إتباع طريقة المخزون الدوري ( أو الفترى ) ، والتي تعتبر أقل تكلفة في إنباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفي ظل طريقة المخزون الدوري ، يظل رصيد أول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع في حساب مستقل لا يمس محاسبياً طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، أى الحصول على أصول ، فإنه بدلاً من جعل حساب المخزون مديناً بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراة ، فإنه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون أول الفترة على أساس ثمن الشراء دون مصاريف النقل والشحن والتأمين في العادة . يطلق عليه حساب « مشتريات البضائع » . ولا تتحدد تكلفة البضاعة المباعة إلا في نهاية الفترة المحاسبية حيث يتم في العادة جرد البضائع الموجودة في مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجوداً في بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة كالآتي ( الأرقام إفتراضية ) .

جنيه	جنيه
٢٣٠٢٠٠	مخزون أول الفترة من البضائع ( الرصيد الموجود في بداية الفترة المحاسبية )
٥٧٠٣٠٠	+ مشتريات البضائع خلال الفترة
٨٠٠٥٠٠	البضاعة المتاحة خلال الفترة
٩٠١٠٠	- مخزون آخر الفترة من البضائع ( في العادة يكون الرصيد الموجود طبقاً لأجره الفعلي )
<u>٧١٠٤٠٠</u>	تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة

ويُسجل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الإدارة معرفة مقدارها ، وهو الأمر الذي كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر :

وبالرغم من أن المشتريات يترتب عليها حصول المنشأة على أصول ، إلا أنها ( أي المشتريات ) يتم إقفاؤها بالكامل في الحساب الختامي في نهاية الفترة بحمل مديننا وحمل حساب المشتريات دائنا ، وكذلك الأمر فيما يتعلق بمخزون أول الفترة .

ويتم إلبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مديننا والحساب الختامي دائنا . أي أن مخزون أول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل إلى مصروفات بإقفاؤها في الحساب الختامي ، ثم يخصم منها ما يبقى في نهاية الفترة في مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات إلى أصول بحمل الحساب الختامي دائنا وحساب مخزون نهاية الفترة مديننا .

٤ - ١ - إجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدوري :

نخلص ما تقدم أنه عند شراء بضائع لأغراض الإنتاج فيها في ظل طريقة

المخزون الدوري يحمل حساب المشتريات لدينا بضمن البضاعة المشتراة ويؤدي إلى زيادة الأصول بالقيمة . وإذا تم الشراء نقداً فإن الأصول تنقص بمقدار ما يحمل به حساب النقدية دائماً . أما إذا تم الشراء على الحساب فإن حسابات الإلتزامات تزيد بمقدار الزيادة في الأصول الناتجة عن المشتريات الآجلة . ولنفرض أن شركة المجرى للتجار في الأدوات الالكترونية قامت في ١/٧ بالآتي :

شراء بضاعة نقداً بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه

شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٢٠٧٠٠ جنيه

فيكون قيد المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري كالآتي :

٤٩٠٧٠٠ من -/ مشتريات البضائع

إلى مذكورين

٢٧٠٠٠ -/ النقدية

٢٢٠٧٠٠ -/ الدائنون ( أو الموردون )

إثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ١/٧

ويترتب على هذا القيد زيادة المشتريات ( أصول ) بمبلغ ٤٩٠٧٠٠ جنيه وانقص النقدية ( أصول ) بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه ، وزيادة الإلتزامات ( الدائنون ) بمبلغ ٢٢٠٧٠٠ جنيه . ويلاحظ أن حساب المشتريات في ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع في ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل البضاعة المشتراة لمخازن المشتري ، وعلى هذا الأساس يحمل حساب المشتريات لدينا بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم محل المشتري . أما إذا كان سعر الشراء لا يتضمن تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم ونحوه ، فما إلى ذلك ، فإن هذه التكاليف الإضافية على سعر الشراء ، والتي كان يجب أن يحسبها المشتري ، فإنها يجب أن يحسبها المشتري في



ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج في حساب مستقل في ظل طريقة المخزون الدوري ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءا من تكلفة البضاعة المشتراة ، ومن ثم يمكن اعتباره من الأصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحوّل هو والمشتريات معا الى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب مصروفات النقل للخارج ، الذي يجعل لدينا بمصاريف نقل البضاعة المبيعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزء من تكلفة البضاعة المشتراة بالرغم من تسجيلها في حساب مستقل ، أما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكورات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل أما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على إيرادات .

وانفرض مثلا أن تكلفة نقل البضائع التي قامت شركة المجره بشرائها في ١/٧ لخازنها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد في فائورة شركة النقل التي لم تسدد بعد ، فإن القيد في هذه الحالة يكون كالآتي :

٤٢٨ من ح/ النقل للداخل

٤٢٨ الى ح/ الدائنون (أو الموردين)

إثبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفي ظل طريقة المخزون الدوري يظهر في ميزان المراجعة الذي يتم إعداده في نهاية الفترة المحاسبية الأرصدة المدينة لحسابات مخزون أول الفترة كما كان عليه حينئذ ، مشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع المشتراة خلال العام . ولا يظهر مخزون نهاية الفترة في ميزان المراجعة إلا بعد إجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة المباعة . أما في طريقة المخزون المستمر فإن رصيد المخزون الذي يظهر في ميزان المراجعة في نهاية الفترة ( قبل التسويات ) يمثل الموجود فعلا في المخزون في نهاية الفترة ، ولا يوجد حساب المشتريات ، ويظهر أيضا رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة ، ذلك لأن عمليات تسوية

المخزون في حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية في ظل طريقة المخزون المستمر . أما في ظل طريقة المخزون الدوري فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

#### ٤ - ب - تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات في نهاية الفترة في ظل طريقة المخزون الدوري :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلي في ظل طريقة المخزون الدوري بنفس الطريقة التي عرضناها في ظل طريقة المخزون المستمر . أي أنه عند تمام عملية البيع تعمل حساب النقد مدينا بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مدينا بالمبيعات الآجلة . مقابل جعل حساب مبيعات البضائع ( أو المبيعات ) دائنا . ولا يلزم إجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري كما كان عليه الوضع في ظل طريقة المخزون المستمر . وإنما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند إجراء التسويات في نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلاً أن مخزون البضاعة في ٧٤/١/١ لإحدى الشركات بلغ ١٢٧٠٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع في ٧٤/١٢/٣١ مبلغ ١٤٣٢٠٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل في ١٢/٣١ مبلغ ٨٦٠٠ جنيه . وعند الجرد الفعلي للبضائع الموجودة في نهاية العام ( ١٢/٣١ ) وجد أن تكلفتها تبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل . ففي ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتي :

	جنيه	جنيه
بضاعة أول الفترة ( رصيد ٧٤/١/١ )	١٢٥٧٠٠	
+ مشتريات البضائع خلال العام	١٤٣٥٢٠٠	
+ تكلفة النقل للداخل	٨٥٦٠٠	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١٦٤٥٥٠٠	
- مخزون آخر الفترة ( رصيد موجود في ٧٤/١٢/٣١ فعلا )	٢٢٥٥٠٠	
تكلفة البضاعة المباعة خلال العام .	١٤٢٥٠٠٠	

وتظهر الارصدة الثلاثة الاولى كأرصدة مدينة في ميزان المراجعة في ١٢/٣١ قبل إجراء التسويات في نهاية الفترة ، أما مخزون آخر الفترة فيحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلي . ويتم إقفال الحسابات الثلاثة الاولى في الحساب الختامي بالقييد الآتي :

١٦٤٥٥٠٠ من م/ الحساب الختامي

الى مذكورين

١٢٥٧٠٠ م/ مخزون بضاعة أول الفترة

١٤٣٥٢٠٠ م/ مشتريات البضائع

٨٥٦٠٠ م/ النقل للداخل

إقفال الحسابات الموضحة في الحساب الختامي في ١٢/٣١

ويترتب على هذا القيد تحويل هذه الحسابات إلى مصروفات . غير أن ما يجب تحويله إلى مصروفات فعلا يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة في نهاية الفترة والتي مازالت من مكونات الأصول. ولذلك يتم إثبات بضاعة آخر الفترة بإجراء قيد التسوية التالي :

٢٢٥٠٠ من / مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠٠ الى / الحساب الختامي .

إثبات مخزون البضاعة الموجود في نهاية الفترة طبقاً  
للجرد الفعلي .

ويشترك على الفيددين السابقين أن: جعل الحساب الختامي لدينا بمبلغ  
١٦٤٥٠٠ جنيه ثم جعل دائناً بمبلغ ٢٢٥٠٠ جنيه ، ليكون صافي ما جعل به  
هذا الحساب لدينا هو ١٤٢٠٠٠ جنيه ، التي تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال  
العام والتي تحولت من أصول إلى مصروفات .

وإذا لم تتوفر الرغبة في إظهار هذه التفاصيل في الحساب الختامي ، فإنه من  
الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لأغراض إجراء هذه النسويات في  
نهاية الفترة ، على أن يقفل رصيد هذا الحساب فقط في الحساب الختامي . وتكون  
القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وإقفالها في الحساب الختامي في نهاية  
الفترة في هذه الحالة كالآتي :

١٦٤٥٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة

الى هلم كورين

١٢٥٧٠٠ من / مخزون البضاعة أول الفترة

١٤٣٢٠٠ من / مشتريات البضائع

٨٥٦٠٠ من / النقل للداخل

إقفال الحسابات بعاليه في حساب تكلفة البضاعة المباعة

٢٢٥٠٠ من / مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٥٠ الى / تكلفة البضاعة المباعة

تسوية مخزون آخر الفترة في حساب تكلفة  
البضاعة المباعة .

والى هنا فإن كل الاختلاف يتحدد فى إحلال حساب تكلفة البضاعة المباعة محل الحساب الختامى . وبترحيل القيدتين السابقتين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده ( ١٤٢٠٠٠ جنية ) ممثلا لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى لإقفال حساب تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

١٤٢٠٠٠ من ح/ الحساب الختامى  
١٤٢٠٠٠ الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة

إقفال تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى .

وبالرغم من أن كل من الطريقتين السابقتين لهما نفس الأثر على الحساب الختامى ، فإن الطريقة الثانية ( توسيط ح/ تكلفة البضاعة المباعة ) تفضل على الطريقة الأولى لأغراض إجراء التسويات على ورقة العمل .

٤ - - - - - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي فى ظل  
طريقة المخزون الدورى :

عرضنا حتى الآن كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة بالإقتصار على الإجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق القول عند بيع البضاعة أنه يمكن أن يرد العميل جزءا منها أو يجرى عليها تخفيضات فى السعر ، أو يستفيد بخصم نقدي عند السداد المبكر لقيمة مشترياته من الخصم ، فإنه يمكن للنشأة التى تقوم بشراء بضاعة لأغراض الإنجاز فيها أن ترد جزءا من هذه البضاعة للدور لسبب أو لآخر ، أو تطلب منه إجراء تخفيض فى السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدي الذى يمنحه الموردون للنشأة تشجيعا لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب ( لن نتعرض للخصم التجارى باعتباره لا يسجل فى دفاتر البائع ولا المشتري ) فى ظل طريقة المخزون



الدورى فى هذا البند الفرعى ، على أن تتناول ذلك فى ظل طريقة المخزون المستمر لاحقا .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب أو لآخر ( عدم مطابقتها المواصفات ) ، فإنها تعالج على أنها « مردودات مشتريات » . أما إذا طلبت المنشأة المشتريه من المورد إجراء تخفيض فى سعر البضاعة المشتراه دون ردها ، فإن هذا التخفيض — عندما يسمح به المورد — يعالج على أنه « مسموحات مشتريات » . وكما كان عليه الأمر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات فى حساب واحد ، أو يمكن معاملة كل منهما فى حساب مستقل . وعلى النقيض من حسابى مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فإن حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لأنها تؤدي إلى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية إثبات مردودات ومسموحات المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى نفترض المثال التالى : قامت شركة الضمى التجارية فى يوم ١/٢٣ برد بضائع سبق شراؤها من المورد بن باغت تكلفتها ٩٧٥٠ جنيه ذلك لاختلاف الصنف ، كما قامت الشركة فى نفس اليوم بطلب تخفيض فى سعر بعض الأصناف المشتراه من المورد بمبلغ ٣٢٢٥٠ جنيه نظرا لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منع الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لإثبات ذلك كالآتى :

١٣٠٠٠ من ٣/ الموردون ( أو الدائنون )

الى مذكورين

٩٧٥٠	٣/ مردودات المشتريات	{ أو ٣/ مردودات
٣٢٢٥٠	٣/ مسموحات المشتريات	

إثبات رد البضاعة المشتراه للمورد بن والمصول على

السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .

وكما ذكرنا يحدد مردودات ومسموحات المبيعات ، فإنه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائما بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات ، إلا أن إثبات المردودات والمسموحات في حسابات مستقلة قد يؤدي الى توفير معلومات مفيدة للإدارة . ويظهر رصيدا حسابي مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات في الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات في نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات في حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل إقفالها في الحساب الختامي ( أو تفعل في الحساب الختامي مباشرة إذا لم يتم ترسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة ) .

وإذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشتري خصما نقديا لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا في حالة الخصم النقدي على المبيعات . وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشروط المؤدى لاكتسابه ، وشروط الإئتمان بصفة عامة . فإذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣.٠٠٠ ر. ج. على الحساب ، وكانت الشروط : ٣ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ١ / ٢ مثلا فإن قيد إثبات المشتريات في ١ / ٢ يكون كالآتي :

٣.٠٠٠	من / مشتريات البضائع
٣.٠٠٠	الى / الموردون ( أو الدائنون )
	( إثبات مشتريات اليوم على الحساب )

وإذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة أيام المقررة لاكتسابها الخصم النقدي الوارد في شروط الموردين ، فإن القيد يكون كالآتي :

من / الموردون ٣٠.٥٠٠

إلى مذكورين

/ النقدية ٢٩.١٠٠

/ الخصم النقدي المكتسب ٩٠٠

سداد الموردون خلال فترة الخصم النقدي المكتسب واكتساب الخصم بواقع

٣٪ من ٣٠.٥٠٠ جنيه (  $٣٠.٥٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} = ٩٠٠$  جنيه )

وكما أن حساب الخصم النقدي المسموح به على المبيعات من الحسابات المدنية بطبيعتها ، فإن الخصم النقدي المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراة تنحصر في سعر الشراء النقدي لها مضافا إليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع إلى مقر المشتري . وعلى هذا الأساس فإن الخصم النقدي المكتسب يعني أن شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند إكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراة به . وبذلك فيقتل حساب الخصم النقدي المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهايتها لتعديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافي بعد إستبعاد الخصم النقدي حتى إذا لم تكن المنشأة المشتري تنوى السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم . ولا شك في أن هذه الطريقة يترتب عليها إبراز الخصم النقدي الذي كان من الممكن إكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد في الوقت الملائم . وتكون القيود اللازمة لإثبات العمليات السابقة في ظل هذه الطريقة كالآتي :

من / المشتريات ٢٩.١٠٠

إلى / الموردون ٢٩.١٠٠

اثبات المشتريات الأجلة بصافي القيمة بعد استبعاد الخصم النقدي

المقرر خلال عشرة أيام من تاريخه (  $٣٠.٥٠٠ \times \frac{٣}{١٠٠} = ٩٠٠$  )

فإذا قامت الشركة بالسداد في الوقت المناسب لإكتساب الخصم يسكون

القيود كالآتي :

٢٩١٠٠ من ح/ الموردون

٢٩١٠٠ الى ح/ التقدي

سداد الموردون في الفترة المقررة لإكتساب الخصم

لما إذا تأخرت الشركة في السداد عن الفترة المقررة لإكتساب الخصم ، فإن المبلغ المستحق سداد الموردون في هذه الحالة يكون ٣٠٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم إثبات السداد كالآتي :

٩٠٠ من ح/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة

٩٠٠ الى ح/ الموردون

إثبات استحقاق الموردون للخصم النقدي لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لإكتساب الخصم

٣٠٠٠٠ من ح/ الموردون

٣٠٠٠٠ الى ح/ التقدي

إثبات سداد الموردون

وفي هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدي . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدي المكتسب ، وإنما تظهر بدلا منه ح/ الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الأعباء التي تتحملها الشركة نتيجة سوء إدارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن تفضل — في ظل طريقة المخزون الدوري — الجمع بين الطريقتين ، أي إظهار الخصم النقدي المكتسب فعلا نتيجة السداد في الموعود الملائم والخصم النقدي المفقود نتيجة التراخي في السداد ، حتى يمكن إبراز ما للإدارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الإدارة ومن مؤشرات التقصير . وفي ظل هذه الطريقة يتم إثبات المشتريات كما في الطريقة الأولى بسعر الشراء الآجل ، أي في مثالنا الجاري بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . وإذا تم السداد في الموعد

المقرر لإكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الأولى حيث يعمل حساب الخصم النقدي المكتسب دائناً بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل ، وحساب الموردين مديناً . أما إذا تراخت الشركة في السداد في الموعد المقرر فيكون القيد كالآتي عند السداد الفعلي :

من مذكورين	
ح/ الموردون	٣٠.٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المنقود على المشتريات الآجلة	٩٠٠
الى مذكورين	
ح/ النقدية	٣٠.٠٠٠
ح/ الخصم النقدي المكتسب	٩٠٠
إثبات سداد الموردين بالكامل وإثبات الخصم النقدي المنقود	
نتيجة الآخر في السداد .	

ويعالج حساب الخصم النقدي المكتسب في حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدي ، أما حساب الخصم النقدي المنقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية ( الباطنة المددلة بالنسبة للزمن <sup>(١)</sup> ) والذي يتم إقفاله في الحساب الختامي .

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدي المسموح به على المبيعات .

(١) إذا كانت شروط العراء : ١٠٪ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم وبلغ المخرجات الآجلة ١٠٠ جنيه وقالة يمكن سداد ٩٩ جنيه مدلا من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، فإذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فإن هذا يعني معدل فائدة سنوية قدرها  $3\frac{1}{3}\% \times \frac{365}{365} = 365\%$  وهو معدل كبير جدا بالنسبة للمعدلات التي يمكن الافتراض بها من الغير للمداد خلال فترة اكتساب الخصم .



فعمد ما لا يقوم العميل بالسداد في الموعد الذي يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فإن الإدارة المالية لا يكون لها شأن في ذلك ، وإنما يكون العميل هو المتسبب .

ويترتب على فقدان العميل لخصم زيادة قيمة صافي المبيعات وهي من الإيرادات بطبيعتها .

٤ — و — صافي تكلفة المشتريات في ظل طريقة المخزون الدوري وتحديد مجمل الربح .

قياساً على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافي المبيعات ( أنظر نهاية البند ٢ — ح ) ، فإن صافي تكلفة المشتريات في ظل نظام الجرد الدوري يتحدد من واقع أرصدة نخبة حسابات ، رئيسية هي : مشتريات البضائع ، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدي المكتسب . ويمكن حساب صافي تكلفة المشتريات في نهاية الفترة المحاسبية من واقع أرصدة هذه الحسابات كالآتي ( الأرقام إقتراضية ) .

	جنيه	جنيه
مشتريات البضائع	١٧٢٠٣٥٠	
نقل للداخل	١١٠٦٥٠	
مجموع	١٨٤٠٠٠٠	
يخصم : مردودات المشتريات	١٢٠٢٧٠	
مسموحات المشتريات	٦٠٢٢٠	
الخصم النقدي المكتسب	٢٠٤١٠	
		٢٢٠٠٠٠
صافي تكلفة مشتريات البضائع .		١٦٢٠٠٠٠

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتها هما مشتريات البضائع والتقل للداخل ، وتظهر أرصدهما في الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهي دائنة طبيعتها ، وتظهر أرصدها في الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقل هذه الحسابات الخمسة في الحساب الختامى في نهاية الفترة إما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقل في الجانب المدين منه بإشارة موجبة والحسابات الدائنة تقل في الجانب المدين أيضا ولكن بإشارة سالبة ( كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بعاليه ) ، أو عن طريق توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعاً للنمط السابق شرحه .

والى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس بحل الربح فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الأرصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة محلات الشوارعى فى نهاية العام :

#### أرصدة مدينة أرصدة دائنة :

مبيعات ومردودات مبيعات	٣٥٢٠٧٥٠	٢١٠٤٣٠
مسموحات مبيعات		٧٠١٢٠
خصم نقدي مسموح به		٩٠٢٠٠
مصاريف نقل للخارج ( نقل مبيعات للعملاء )		٦٠٥٠٠
مشتريات ومسموحات مشتريات	١٢٠٢١٠	٢٤١٠٣٠٠
مردودات مشتريات	٨٠٥٩٠	
خصم نقدي مكتسب	١٦٠٢٠٠	
خصم نقدي مدفود على المشتريات الاجلة		٧٠٦٠٠
تقل للداخل		١١٠٢٠٠
مخزون البضاعة أول الفترة		٢٢٠٥٠٠

ونفترض أنه بإجراء الجرد الفعلي في نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٢٧٠٠ ر ٣٧٠٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقا حساب المتاجرة . ويمكن أن يظهر هذا الحساب على الصورة الآتية :

### شركة محلات الشواربي

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ...

تكلفة المبيعات ومجمل الربح      صافي المبيعات ومجمل الخسائر

إجمالي المبيعات	٣٥٢,٧٥٠	مخزون أول الفترة	٢٢,٥٠٠
بخس : مردودات مبيعات	٢١,٤٣٠	مشتريات بفصاع	٢٤١,٣٠٠
مردودات مبيعات	٧,١٢٠	نقل للداخل	١١,٢٠٠
خسب مسدوح به	٩,٢٠٠	مجموع	٢٥٢,٥٠٠
صافي المبيعات	٣٧,٧٥٠	بخس :	
	٣١٥,٠٠٠	٨,٤٩٠ مردودات مشتريات	
		١٢,٢١٠ مسدوحات مشتريات	
		١٦,٢٠٠ خسب مكتسب	٣٧,٠٠٠
		صافي تكلفة مشتريات البضائع	٢١٥,٥٠٠
		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	٢٣٨,٠٠٠
		بخس مخزون نهاية الفترة .	٣٧,٢٠٠
		تكلفة البضاعة البضاعة	٢٠٠,٨٠٠
		وسيد ( مجمل الربح )	١١٤,٢٠٠
	٣١٥,٠٠٠		٣١٥,٠٠٠

ويراعى أن الخصم النقدي المفقود لا يمتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وإنما يقل في حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التي سوف نعالجها في حساب الأرباح والخسائر أيضا .

٥ - مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي في ظل طريقة  
المخزون المستمر :

تختلف إجراءات إثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المكتسب في ظل طريقة المخزون المستمر عنها في ظل طريقة المخزون الدوري . ففي ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات والمسموحات والخصم النقدي المكتسب ، وإنما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة في حساب مخزون البضائع . فيجمل حساب مخزون البضائع دائماً بمردودات المشتريات ( كما كان يجمل مديناً بالمشتريات ) ويجمل دائماً بمسموحات المشتريات ، كما يجمل دائماً بالخصم النقدي المكتسب . ولنفرض مثلاً أن شركة سعدون للتجارة قامت بالعمليات التالية في يوم ٢٧/٢ :

١ - اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٢٥٠٠ جنيه بشروط ٢/١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٢ - بلغت مردودات المشتريات البوردين ٧٣٥٠ جنيه ، وحساب على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٢١٠ جنيه .

٣ - سددت حساب المورد حسين عبد المال البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه قبيل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدي المكتسب بواقع ٣/٠ .

٤ - سددت حساب المورد محمد عبد المقصود البالغ ٣٠٠٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدي بواقع ٤/٠ .

وفي ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات كالآتي :

أولاً : لشراء على الحساب :

٣٢٥٠٠ من ح/ مخزون البضائع

٣٢٥٠٠ الى ح/ المورد

شراء بضائع على الحساب بشروط ٢/١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم

ثانيا : مردودات ومسموحات المشتريات :

٨٠٥٦٠	من س / المورد
٨٠٥٦٠	الى س / مخزون البضائع
إثبات مردودات المشتريات ٧٠٢٥٠ جنيه ومسموحات	
المشتريات ١٠٢١٠ جنيه	

ثالثا : سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدي :

٢٠٠٠٠	من س / المورد
	الى مذكورين
١٩٠٤٠٠	س / النقدية
٦٠٠	س / مخزون البضائع
إثبات سداد المورد حسين عبد المال واكتساب الخصم	
بواقع ٢ / على ٢٠٠٠٠ جنيه	

رابعا : سداد المشتريات وإثبات الخصم النقدي المفقود :

	من مذكورين
٣٠٠٠٠	س / المورد
١٠٢٠٠	س / الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة .
	الى مذكورين
٣٠٠٠	س / النقدية
١٠٢٠٠	س / مخزون البضائع
إثبات سداد المورد محمود عبد المقصود بعد انقضاء فترة الخصم	
وإثبات فقد الخصم النقدي بمعدل ٤ / من ٣٠٠٠٠ جنيه	

وتوضح هذه العمليات الأربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلا بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها في السداد ، في ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح أن مخزون البضائع يحمل دائما في كل هذه العمليات .



٦ — ملخص مقارن لإجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات

المتعلقة بهما في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر والمخزون الدوري :  
 نأخذ فيما يلي الاختلافات الأساسية في إجراءات معالجة المشتريات والعمليات  
 المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وإجراءات معالجة المبيعات والعمليات  
 المتعلقة بها في ظل كل من طريقتي المخزون .

طريقة المخزون المستمر      طريقة المخزون الدوري

١ — شراء البضاعة ( ٥٠٠ جنية مثلا )

٥٠٠	من / مخزون البضائع	٥٠٠	من / مشتريات البضائع
٥٠٠	الى / المورد (أو النقدي)	٥٠٠	الى / المورد (أو النقدي)

٢ — مردودات ومسوحات المشتريات ( مردودات ٥٠ جنية مثلا

ومسوحات ٢٤٠ جنية )

٧٩٠	من / المورد	٧٩٠	من / المورد
٧٩٠	الى / مخزون البضائع	٤٥٠	الى مذكورين :
		٢٤٠	من / مردودات المشتريات
			من / مسوحات المشتريات

٣ — تكلفة النقل للداخل ( ١٥٠ جنية مثلا )

١٥٠	من / مخزون البضائع	١٥٠	من / النقل للداخل
١٥٠	الى / المورد (أو النقدي)	١٥٠	الى / المورد (أو النقدي)

٤ — سداد مشتريات آجلة وإكتساب خصم نقدي ( ١٠٠٠ جنية ، واسبة

خصم ٢٪ مثلا )

١٠٠٠	من / المورد	١٠٠٠	من / المورد
	الى مذكورين :		الى مذكورين :
٩٨٠	من / النقدي	٩٨٠	من / النقدي
٢٠	من / الخصم النقدي المكتسب	٢٠	من / مخزون البضائع

٥ - سداد مشتريات آجلة بعد مضي فترة استحقاق الخصم النقدي ( ٢٠,٠٠٠ )  
مثلا راسية خصم ٢٪ ( )

من مذكورين	من مذكورين
٢٠,٠٠٠ / المورد	٢٠,٠٠٠ / المورد
٦٠ / الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة	٦٠ / الخصم النقدي المفقود على المشتريات الآجلة

إلى مذكورين	إلى مذكورين
٢٠,٠٠٠ / النقدية	٢٠,٠٠٠ / النقدية
٦٠ / الخصم النقدي المكتسب	٦٠ / مخزون البضائع

٦ - بيع بضائع ( بمبلغ ٦,٥٠٠ جنيه مثلا وتكلفتها ٤,٣٠٠ جنيه )

٦,٥٠٠ من / العملاء (أو النقدية)	٦,٥٠٠ من / العملاء (أو النقدية)
٦,٥٠٠ إلى / مبيعات البضائع	٦,٥٠٠ إلى / مبيعات البضائع
٤,٣٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة	٤,٣٠٠ من / تكلفة البضاعة المباعة
٤,٣٠٠ إلى / مخزون البضائع	٤,٣٠٠ إلى / مخزون البضائع

٧ - مردودات ومسموحات المبيعات ( مردودات ٥٠٠ جنيه مثلا تكلفتها

٢٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه )

من مذكورين	من مذكورين
٥٠٠ / مردودات المبيعات	٥٠٠ / مردودات المبيعات
٤٥٠ / مسموحات المبيعات	٤٥٠ / مسموحات المبيعات
٩٠٠ إلى / العملاء (أو النقدية)	٩٥٠ إلى / العملاء (أو النقدية)
٣٠٠ من / مخزون البضائع	٣٠٠ من / مخزون البضائع
٣٠٠ إلى / تكلفة البضاعة المباعة	٣٠٠ إلى / تكلفة البضاعة المباعة

٨ - الخصم المسموح به على المبيعات : لاخلاف بين الطريقتين ( تحصيل

٥٠,٠٠٠ جنيه من العملاء مثلا بخصم نقدي مسموح به ٢٪ ) .

من مذكورين	
النقدية	٤,٩٠٠
الحصص المسموح به	١٠٠
الى س/ العملاء	٥,٠٠٠

٩ - قيود النسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع في نهاية الفترة :

من مذكورين	لا حاجة إلى قيود دفترية حيث يمثل
رصيد س/ تكلفة البضاعة المباعة الأصول	× × ×
التي تحوالت إلى مصروفات ويظهر رصيد	× × ×
س/ مخزون البضائع ما يوجد منها في	× × ×
نهاية الفترة	متعم
س/ تكلفة البضاعة المباعة	

الى مذكورين

× × ×	س/ مخزون أول الفترة
× × ×	س/ مشتريات البضائع
× × ×	س/ النقل للداخل
× × ×	س/ مخزون آخر الفترة
× × ×	الى س/ تكلفة البضاعة المباعة

هذا وتفيد ورقة العمل كثيرا لأغراض إجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح في الفصل القادم .

## اسئلة وتمارين

على

### الفصل الثامن

أولا : الاسئلة :

السؤال الأول :

تكلم باختصار عن كل مما يأتى : هامش الربح ، خصم الكمية المشروط بالمر رجعى ، الخصم النقدى المعقود ، المسموحات ، المردودات ، الخصم التجارى المسلسل ، الفل للداخل .

السؤال الثانى :

عن طريق أرقام افراضية قم بتوضيح أم الفروق فى إجراءات قيد المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات فى ظل كل من طريقتى المخزون الفترى والمخزون المستمر .

السؤال الثالث :

ظهر فى ميزان المراجعة قبل 'تسويات رصيد مخزون البضائع يبلغ ٨٩٠٠٠ جنيه ، ولم يتحدد فى الميزان ما إذا كان هذا المخزون يمثل رصيد أو الفترة أو رصيد آخر الفترة . ماهى الإجراءات التى تعتقد أنه من الواجب القيام بها لتحقيق من ذلك على وجه التاكيد ؟

السؤال الرابع :

حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ، بحمل الربح ، صافى الربح .

ا — سقط سهوا تسجيل مشتريات آجله بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه .

ب — المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .

- ح — تسجيل تكلفة النقل للداخل على اعتبار أنها مصروفات نقل للخارج .
- د — تسجيل المشتريات بأسماء الشراء الآجل والاقتصار على إثبات الخصم النقدي المكتسب فعلا دون الخصم النقدي المفقود .
- هـ — المخالفة في تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية .
- و — خصم مصاريف النقل للخارج من إجمالي المبيعات في حساب المناجرة .
- ز — اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .
- ج — إقبال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل في حساب الأرباح والخسائر .
- ط — إثبات البضاعة المرتدة من العملاء على أساس أنها مشتريات .
- ي — اعتبار مبيعات عمال البيع والتوزيع من المصادر في الإدارة والتمويلية

#### السؤال الخامس :

- عال باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب :
- ا — يتم إثبات مردودات المبيعات بحمل حساب المبيعات لدينا وحساب المردودات دائما .
  - ب — عندما تمنح المنشأة خصما تقديريا لعملائها فإن ذلك يعني بالضرورة إعتباره مصروفا عند إتمام عملية البيع .
  - ج — يحتاج الأمر في ظل طريقة المخزون الدوري إلى تخطيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لإثبات تكلفة ما يتم بيعه عند إثبات واقعة البيع .
  - د — إذا كانت المبيعات كلها تتم نقدا فلا حاجة لحساب الخصم النقدي المسموح به .
  - هـ — لا تختلف إجراءات تسجيل المبيعات في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في طريقة المخزون المستمر ، وإنما يقتصر الاختلاف على إجراءات تسجيل المشتريات .



و — تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط أن تكون في غالبية الشمن .

ز — في ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يستدعي إجراء مجرد فعلي لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .

ح — يسجل الخصم التجاري في دفاتر البائع ولكنه لا يسجل في دفاتر المشتري وذلك على العكس من خصم الكمية .

ط — يظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات أرصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر أما إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري فإن هذا الميزان يظهر أرصدة حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدي المسموح به . ومخزون آخر الفترة .  
ي — تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به في ظل طريقة المخزون الدوري عنها في ظل طريقة المخزون المستمر .

ك — إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٥٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٥٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٥٢٠٠ جنيه ، فإن صافي المشتريات لابد وأن يكون ١٢١٥٧٠٠ جنيه .  
ل — إذا بلغ صافي المشتريات ١٢١٥٢٠٠ جنيه في الوقت الذي بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢٥١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٥٣٠٠ جنيه فإن إجمالي المشتريات يكون ١٢١٥٤٠٠ جنيه .

م — إذا بلغ مخزون بداية الفترة ٤٥٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٦٤٠٠ جنيه فإن صافي المشتريات لابد وأن يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٥٩٠٠ جنيه .

ن — يمكن حساب صافي المشتريات بالمعادلة الآتية :

صافي المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة - مخزون  
بداية الفترة + إجمالي المشتريات - مردودات ومسوحات المشتريات والمصم  
النقد المكتسب

ثانياً التمارين :

التمرين الأول :

إليك بعض المعاملات التي تمت بين شركة الشروق وشركة الغروب التجارية  
خلال أسبوع :

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب  
بمبلغ ٢٢٥٠ جنيه تسليم محل البائع بشروط ٢ / ٣ أيام ، صافي ٢٠ يوم .  
وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ  
عليها ١٢٠٠ جنيه .

٣/١٥ : سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقل البضاعة المشتراة  
في اليوم السابق .

٣/١٦ : اشترت شركة الشروق من شركة الغروب بضاعة على الحساب بمبلغ  
١٥٠٠٠ جنيه تسليم محل المشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الشروق  
بسداد مشتريات يوم ٣/١٤ .

٣/١٧ : قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب بمبلغ سعرها  
طبقاً لقوائم الأسعار ٣٠٠٠٠ جنيه بمصم تجارى ١٠ / ٥ ، على التوالى  
وبشروط ١ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٣/١٨ : ردت شركة الشروق لشركة الغروب بضاعة قيمتها ٤٥٠٠ جنيه  
من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقى البضاعة المشتراة  
في نفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ جنيه نظراً لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل  
وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب .

٢/١٩ . طلبت شركة الغروب من شركة الشروق إسترداد بعض البضائع التي تم إرسالها إليها في يوم ١٧/٢ والبالغ سعرها طبقاً لقوائم الأسعار ١٥٠.٠٠٠ جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل إرسال بضائع بدلاً منها بنفس القيمة دون خصم خصم تجاري بشروط : ٢ / ٧ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٢/٢٠ : وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب وردت البضائع المطلوب إستردادها وسددت مصاريف النقل بالتياية عن شركة الغروب والبالغ قدرها ٩٨٠ جنيه ، كما سلمت البضاعة البديلة ووافقت مصاريف النقل المستحقة عليها ١٠٢٢٠ جنيه . وفي نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ١٦/٣ .

المطلوب : (١) يفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدوري ، قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما .

(٢) يفرض أن سعر البيع النهائي يتحدد في شركة الغروب على أساس التكلفة + ٥٠ ٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتيمان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة في دفاتر كل منهما ( سعر البيع النهائي هو السعر الذي يتحمله العميل في فواتير البيع بعد إستبعاد الخصم التجاري )

#### التمرين الثاني :

تكونت شركة عبد الودود التجارية في ١/٨/١٩٧٥ برأس مال نقدي قدرة ١٠٠.٠٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٢٨.٠٠٠ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ٢٢.٠٠٠ جنيه ، قام عبد الودود بتقديمها جميعاً للشركة في ذلك التاريخ .

٨/٢ : قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٤٥.٠٠٠ جنيه نقداً تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدي قدره ٢ / ٢ من المبلغ السابق ، وبالمبلغ تكلفة النقل المستحقة ٢.١٠٠ جنيه .

٨/٥ : باعت الشركة بضائع نقدا بمبلغ ٢٢٠.٠٠٠ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٥٢٠.٠٠٠ جنيه . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥٠٠.٠٠٠ جنيه ، بشروط بيع ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

٨/٩ : بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ النقدية ٢٠٠.٠٠٠ جنيه ، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات في السعر قدرها ٢٠٠.٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقد ردت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

٨/١٢ : قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٢٧٠.٠٠٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري .

٨/١٤ : حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ الآجلة ما يوازي مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه ، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٨/٢ .

٨/١٧ : ردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ما قيمته ٧٠٠.٠٠٠ جنيه للدوردين وسددت ما يوازي ١٥٠.٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .

٨/٢٢ : باعت الشركة نقدا بضائع تبلغ قيمتها طبقا لقائمة أسعار البيع ٤٥٠.٠٠٠ جنيه بخمس تجاري ١٠ / ، وباعت على الحساب بضائع بمبلغ ٢٢٠.٠٠٠ جنيه بشروط ٢ / ٥ أيام ، صافي ٣٠ يوم وقد حصلت الشركة مبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥ . وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨٠.٠٠٠ جنيه .

٨/٢٥ : سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٨/١٢ .

٨/٣٠ : سددت الشركة لإيجار المكان الذي تشغله عن الشهر بمبلغ ٣٦٠.٠٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والإعلان المستحقة عن الشهر ٤٥٠ جنيه وأجور ومرتبات عمال وموظفي إدارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ١٤٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه ، وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه .

**المطلوب : ( ١ )** بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة .

**( ٢ )** قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .

**( ٣ )** بفرض أن الشركة تتبع طريقة المخزون الدوري ، قم بإجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة .

**( ٤ )** قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صافي المبيعات ، إذا كان مخزون آخر الشهر من البضائع كما حصلت عليه في المطلوب الأول .

### التعريين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات قام بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر .

١٢/١ : تكوّنات الشركة برأس مال قدره ٤٠٠.٠٠٠ جنيه عياده عن : بضاعة ٨٢.٠٠٠ جنيه ، أثاث وتركيبات ١٦.٠٠٠ جنيه ، سيارات بيع وتوزيع ٢٢.٠٠٠ جنيه ، والباقي نقدا .

١٢/٤ : اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢.٠٠٠ جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع . وبلفت تكلفة النقل المسددة نقدا ٥٠٠ جنيه .

١٢/٦ : باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٣.٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥.٠٠٠ جنيه نقدا ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧.٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١.٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ١ / ٢٠ يوم ، صافي ٣٠ يوم ، تسليم محل المشتري وبلفت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ١٥٠ جنيه .

١٢/٨ : اشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقا لقوائم الاسعار ٦٠.٠٠٠ جنيه بخمسة تجاري ١٠ / ٥ ، ٢ / ٢٠ على التوالي وبشروط ٢ / ٢٠ يوم ، صافي ٣٠ يوم تسليم محل المشتري .



١٢/١٢ : قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقدا .

١٢/١٦ : بلغت مبيعات البضاعة ٧٢٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم تسليم على البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥١٠٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشتري والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه .

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢٠٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه .  
١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/٨ تبلغ قيمتها في قوائم الأسعار ٢٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض إضافي في سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد عن مشتريات ذلك اليوم .

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦ .

المطلوب : ( ١ ) إجراء قيود اليومية اللازمة لإتمام هذه العمليات بطريقة مقارنة في ظل كل من طريقتي المخزون المستمر ، والمخزون الدوري .

( ٢ ) تصوير الحسابات اللازمة في ظل طريقة المخزون الدوري ، وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر وحساب المخزون في ظل طريقة المخزون المستمر .

( ٣ ) إعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة من الشهر .

## الفصل السابع

في

### ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية في المشروعات التجارية

#### ١ - مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق الإجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع في المنشآت التجارية ، وكيفية قياس بحمل الربح المحاسبي . ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع ، كما لا تقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة . إلا أن باقي العمليات التي تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تخرج في معالجتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة في الباب السابق . وسوف نخضع هذا الفصل لشرح أقسام المصروفات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وإستكمال الدورة المحاسبية في المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها ، وتحديد كيفية قياس نتائج نشاطها وتصوير مركزها المالي . ذلك كله إستمراراً للفصل السابق وتأسيساً على ما شرحناه فيه .

#### ٢ - أقسام الإيرادات والمصروفات في المنشآت التجارية :

تنأى الإيرادات للمشروعات التجارية أساساً من عمليات بيع البضاعة للعملاء ، وبذلك فتمثل مبيعات البضاعة الجزء الأكبر والحام من الإيرادات . ويطلق على الإيرادات الناتجة عن المصدر أو المصادر الرئيسية لإيرادات المشروع . وإيرادات العمليات ، بينما تسمى الإيرادات الفرعية الأخرى التي تنتج عن عمليات عرضية ، غير رئيسية في نشاط المشروع ، الإيرادات المتنوعة وتمثل المبيعات لإيرادات

العمليات في المشروعات التجارية البعثة ، بينما تنطوي الإيرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من إيرادات بخلاف المبيعات . ومثال ذلك الإيجار الدائن ، والفوائد الدائنة ، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة ، العمولات ، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للإيرادات ، والتي تمثل في مجملها جزءا بسيطا نسبيا من الإيرادات الكلية للمشروع .

وتنقسم المصروفات في المشروعات التجارية إلى عدة أقسام كالآتي :

١ — تكلفة البضاعة المباعة : وعادة ماتمثل الجزء الأكبر من مصروفات المشروع ، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل .

٢ — المصاريف البهية : وتنطوي على كل مايتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة . فهي تتضمن مرتبات وأجور موظفي وعمال البيع والتوزيع ، عمولات البيع والتوزيع ، مصاريف انتقال عمال البيع والتوزيع لإيجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع ، إهلاك الآلات والتركيبات والمباني والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع ، نقل المبيعات للعملاء ، مصاريف الدعاية والإعلان ، مصاريف التأمين ، وكل مايتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى .

٣ — المصاريف الإدارية والمعمولية : وتشتمل على المصروفات التي تنعاق بإدارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين، إهلاك أثاث الإدارة ، المياه والإنارة المستخدمة في الإدارة ، أجور ومرتببات عمال وموظفي الإدارة ، الأدوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة ، إيجار مبنى الإدارة أو الإهلاك الخاص به الديون الممدومة ، الفوائد المدينة ، وكل المصروفات التي لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع .

هذا ويتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات في حساب المتاجرة لتحديد مجمل الربح كما سبق وأرضحنا في الفصل السابق . أما مصروفات البيع والتوزيع

والمصاريف الإدارية والتأويلية ( يطلق على الأخيرة في بعض الأحيان المصروفات العمومية ) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والايرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الأرباح والخسائر لأغراض تحديد صافي الربح ( أو الخسارة ) عن الفترة المحاسبية . وبمعنى آخر فإن الحساب الختامي الذي سبق أن عرضناه فيما تقدم ينقسم في الواقع إلى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

## ٢ - ورقة العمل وأعداد الحسابات الختامية في المشروعات التجارية :

سوف نستعرض في هذا البند كيفية إعداد ورقة العمل وإعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر في منشأة تجارية . وسوف نتناول ذلك على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدوري ، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر في هذا المجال أكثر سهولة بلا شك . وسوف نتمدد إلى حد كبير على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكته إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات ولنفرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالي :

فما يلي أرصدة حسابات الأستاذ كما كانت عليه في ١٢/٢١ - ١٩ قبل إجراء التسويات لشركة السمير التجارية ( بالجنيه ) : أثاث وترهيبات ١٢٠٢٥٠ ، سيارات توزيع ١٦٠٦٥٠ ، مواد ومهمات ١٠٥٠٠ ، مخزون البضائع في ١/١ ٢٢٠٦٠٠ ، عملاء ٢٣٠٩٠٠ ، أوراق قبض ١٢٠٠٠ ، نقدية بالبنك والخزينة ٤٨٠٥٠٠ ، رأس المال ٧٥٠٠٠ ، أرباح محجورة ٤٠٠٠ ، موردون ٢٣٠٥٠٠ ، دائنون مختلفون ١٠٠٤٠٠ ، أجور مستحقة ١٠٦٠٠ ، إيجار مقدم ٨٠١٠٠ ، خصص إهلاك أثاث ٦٠٢٥٠ ، خصص إهلاك سيارات ٤٠٠٠ ، خصص ديون مشكوك فيها ٣٠٤٠٠ ، مشتريات ٩٧٠٦٠٠ ، مبيعات ١٥٢٠٧٥٠ ، مردودات مشتريات ٤٠١٠٠ ، مردودات مبيعات ٧٠٢٥٠ ، مسموحات مشتريات ٣٠٥٠٠ ، مسموحات مبيعات ٢٠٢ ، خصم نقدي مسموح به ٣٠٢٠٠ ، خصم نقدي مكتتب ٢٠١٠٠ ، خصم نقدي

منفرد على المشتريات ١٣٤٠ ر. ، نقل لداخل ٤٠٠ ر. ، مصاريف نقل للخارج ٢٠٠ ر. ، أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ٦٦٠ ر. ، أجور ومرتبات إدارية ٥٥٠ ر. ، عمولات بيع وتوزيع ٤٥٠ ر. ، مصاريف دعاية وإعلان ٢٠٠ ر. ، تأمين ضد الحريق ٦٥٠ جنيه .

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة في نهاية الفترة :

١ - يبلغ الإهلاك السنوي للأثاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه والسيارات ١٥٠٠ جنيه ويرغب في زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة في عمليات البيع ٩٠٠ جنيه .

٢ - الأيجار المقدم تم سداده في ١/١ لينتهي سنتين ويخصص  $\frac{1}{2}$  المبنى المستأجر لعمليات البيع والتوزيع والباقي تشغله الإدارة .

٣ - الأجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب أجور عمال البيع والتوزيع لدينا عند السداد .

٤ - تبلغ البضاعة الموجودة فعلاً في نهاية العام بالجرد الفعلي ١٢٦٠٠ جنيه .

وعلى أساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم أولاً بأعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، من واقع أرصدة الحسابات قبل إجراء التسويات ، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحاً لمفهوم الأرصدة المدبنة والدائنة وعلاقة بعض الأرصدة ببعض الآخر ، ونقوم بعد ذلك بإعداد ورقة العمل وإجراء التسويات وإقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وإعداد الحسابات الختامية .



شركة السمر التجارية  
ميزان المراجعة في ١٢/٣١ - ١٩

ملاحظات	البيان	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
الاملاك السنوية ٧٥٠ جنيه	اكتات وتركيبات ومخصص املاك	٦٢٥٠	١٢٣٥٠
الاملاك السنوية ١٥٠٠ جنيه	سيارات توزيع ومخصص املاك	٤٥٠٠	١٦٦٥٠
استقدم منها ٩٠٠ جنيه	مواد ومهمات		١٥٠٠
آخر المدة ١٢٦٠٠ جنيه	مخزون بضائع ١/١		٢٢٦٠٠
يزاد الخمس بمبلغ ٥٠٠ جنيه	عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها	٣٤٠٠	٣٣٩٠٠
	اوراق قبض		١٢٠٠٠
	تقديم بالبنك والحزينة		٤٨٥٠٠
	راس المال	٧٥٠٠٠	
	ارباح عجزوة	١٢٦٠٠	
	وردون	٢٣٥٠٠	
	دائون مختلفون	١٠٤٠٠	
	اجور مستحقة	١٦٠٠	
	اجار مقدم		٨٤٠٠
	مشتريات ومبيعات	١٥٢٧٥٠	٩٧٦٠٠
	مردودات مشتريات ومردودات مبيعات	٤١٠٠	٧٢٥٠
	مردودات مشتريات ومردودات مبيعات	٣٥٠٠	٢٢٠٠
	خصم نقدي	٢١٠٠	٣٣٠٠
	خصم نقدي مفقود على المشتريات		١٣٤٠
	قل لداخل		٥٤٠٠
	مصاريف قل الخارج		٣٢٠٠
	اجور ومشتريات عمال البيع والتوزيع		١٤٦٦٠
	اجور ومشتريات ادارة		٤٥٥٠
	عمولات بيع وتوزيع		٢٤٥٠
	مصاريف دعاية واعلان		١٢٠٠
	تأمين ضد الحريق		٦٥٠
		٢٩٩,٧٠٠	٢٩٩,٧٠٠

وقد اضفنا في ميزان المراجعة حالة الملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لارصدة الحسابات التي تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون أن يسو على البعض منها . وقد استقيننا هذه التسويات من المعلومات التي يتم جمعها في نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات ( وهي معطاه في مثالنا الحالي )

هذا كما تعتمدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات، بل أظهرنا أرصدة بعض الحسابات في صورة مزدوجة على نفس السطر، ذلك لإظهار العلاقة بينها. فرصيد الأثاث والتركيبات مدين لأنه يمثل أصل من الأصول، بينما يخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائن لأنه يمثل مجمع ما تم تحميله لإيرادات السنوات السابقة عن خدمات الأصول المستنفدة في عملياتها. وقد سبق أن ذكرنا أن يخصص الإهلاك يظهر إما في جانب الخصوم من الميزانية أو مطروحا من رصيد الأصل المدين في جانب الأصول. ويطلق على يخصص إهلاك الأصل، الحساب المضاد للأصل Contra asset account. وحيث أن رصيد الأصل يكون لدينا بطبيعته فإن الحساب المضاد (مخصص الإهلاك) الخاص به يكون دائنا بطبيعته. وما ينطبق على الأثاث والتركيبات ينطبق على السيارات والمعدات، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة.

ومن قراءة الميزان نجد أيضا أن رصيد حساب المشتريات ورصيد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر. ولا بد من أننا الآن لدينا المقدرة على التمييز بين كل من الحسابين، ونستطيع أن نحديد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريات من الأصول (إلى أن يتم تحويلها إلى مصروفات) ومن ثم فرصيدها لا بد وأن يكون هو المدين، والمبيعات من الإيرادات ورصيدها يكون هو الدائن طبعاً. وينعكس الأمر بالنسبة لمردودات المشتريات ومردودات المبيعات، فالأولى ورصيدها دائن (لأنها عكس المشتريات)، والثانية ورصيدها مدين. وما ينطبق على المردودات يسرى على المسموحات والنقصم النقدي. فالنقصم النقدي المكتسب على المشتريات الآجلة يؤدي إلى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن، بينما النقصم النقدي المسموح به على المبيعات الآجلة يؤدي إلى إنقاص قيمتها (وهي إيرادات) وبالتالي فرصيد مدين. والواقع أنه كان من الممكن الاكتفاء في نهاية البيان بذكر لفظه مردودات أو مسموحات، كما فعلنا بالنقصم النقدي.

ويكفي ذلك التعرف هل كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعته الرصيد المقابل لها . فإذا كان الرصيد مدينياً فهي مردودات (أو مسموحات) مبيعات، وإذا كان الرصيد يقع في الجانب الدائن فهي مردودات (أو مسموحات) مشتريات .

### ٣ - ١ - ورقة العمل وإجراء التسويات :

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التي يجب إجراؤها هل أرصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم إعداد ورقة العمل كما هي موضحة بالصفحة التالية وقد ظهر في ورقة العمل ثمان تسويات كالآتي :

١ - تسوية حساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات بالإهلاك عن العام حيث جعل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات مدبناً ببلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات دائماً ، وبذلك يصبح رصيد م/ المخصص اثناً ببلغ ٧٠٠٠ جنيه ، كما هو واضح في ميزان المراجعة بعد التسويات . ويقفل حساب إهلاك الأثاث والتركيبات ( وهو حساب مصروف ) في الحسابات الختامية كما سوف يرد حالاً ، أما حساب المخصص فيظهر في الميزانية العمومية .

٢ - تسوية حساب مخصص إهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية حساب مخصص إهلاك الأثاث والتركيبات .

٣ - تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة بإعتبارها قد تحولت إلى مصروفات . وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدبناً ( حساب مصروف ) ، وحساب المواد والمهمات دائماً ( حساب أصل ) ببلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة . ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة في الحسابات الختامية .

٤ - زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه

يجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصرف) مدينا وجعل حساب المخصص دائنا .  
ويقتل حساب الديون المشكوك فيها في الحسابات الختامية ، ويظهر حساب المخصص  
الديون المشكوك فيها في الميزانية بالرصيد الجديد ٣٩٠٠ جنيه .

٥ - إقفال حسابات مخزون أول الفترة والمشتريات (وهي أرصدة مدينة)،  
ومردودات المشتريات ومسرحاتها والخصم النقدي المكتسب (وأرصدتها دائنة)  
في حساب تكلفة البضاعة المباعة . ويعتبر توسط حساب تكلفة البضاعة المباعة  
المباعة هنا ضروريا حتى يمكن إظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية العمومية ،  
كما هو واضح من التسوية التالية . ويمكن بالرغم من ذلك ، أن تظهر تكلفة  
البضاعة المباعة في حساب المتاجرة تفصيليا كما سوف نرى فيما بعد .

٦ - إثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذي  
تم توسطه لهذا الغرض بها ، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مدينا  
وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه .

٧ - إقفال الأجر المستحقة في أجور ومرقات البيع والتوزيع حيث  
جعل الأخير مدينا بها عند السداد . ولذلك جعلنا حساب الأجر المستحقة مدينا  
بالمبلغ ( ١٢٦٠٠ جنيه ) مقابل جعل حساب أجور ومرقات بيعية دائنا .

٨ - تسوية حساب الإيجار المقدم بما يوازي خدمات المبنى المستأجر التي  
استفادت منها السنة المالية ، حيث ينطى الإيجار المقدم سنتين اعتبارا من بداية  
السنة المالية . ولهذا الغرض جعلنا حساب الإيجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع  
مدينا بمبلغ ٣١٥٠ جنيه (  $\frac{2}{3}$  إيجار المبنى عن سنة ) ، والإيجار المتعلق بالعمليات  
الإدارية مدينا بمبلغ ١٠٥٠ جنيه (  $\frac{1}{3}$  إيجار المبنى عن سنة ) مقابل جعل حساب  
الإيجار المقدم دائنا بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه ( نصف الإيجار المقدم عن سنتين ) .  
ويعتبر كل من حسابي الإيجار من حسابات المصروفات ، أما رصيد حساب  
الإيجار المقدم ( ٤٢٠٠ ) فيظهر في الأصول في الميزانية .



شركة السحر  
ورقة العمل عن السنة

التقويات		ميزانية المراجعة		الحسابات
دائن	مدين	دائن	مدين	
(١) ٧٥٠		٦ر٢٥٠	١٢ر٣٥٠	اثاث وتركيبات ومخمس اهلاك
(٢) ١ر٥٠٠		٤ر٥٠٠	١٦ر٦٥٠	السيارات ومخمس اهلاك
(٣) ٩٠٠			١ر٥٠٠	مواد ومهمات
(٥) ٢٢ر٦٠٠			٢٢ر٦٠٠	مخزون بضائع ١/١
(٤) ٥٠٠		٣ر٤٠٠	٢٣ر٩٠٠	عملاء ومخمس ديون
			١٢ر٠٠٠	اوراق قبض
			٤٨ر٥٠٠	تقدي
		٧٥ر٠٠٠		راس المال
		١٢ر٦٠٠		ارباح محبوزة
		٢٣ر٥٠٠		موردون
		١٠ر٤٠٠		دائون مختلفون
	(٧) ١ر٦٠٠	١ر٦٠٠		اجور مستحقة
(٨) ٤ر٢٠٠			٨ر٤٠٠	ايجار مقدم
(٥) ٩٧ر٦٠٠		١٥٢ر٧٥٠	٩٧ر٦٠٠	مقررات وبيعات
	(٥) ٤ر١٠٠	٤ر١٠٠	٧ر٢٥٠	مردودات
	(٥) ٣ر٥٠٠	٣ر٥٠٠	٢ر٢٠٠	مستحقات
	(٥) ٢ر١٠٠	٢ر١٠٠	٣ر٣٠٠	خمس تقدي
			١٣ر٤٠٠	خمس تقدي مفقود
(٥) ٥ر٤٠٠			٥ر٤٠٠	نقل لداخل
			٣ر٢٠٠	مصاريف نقل الخارج
(٧) ١ر٦٠٠			١٤ر٦٦٠	اجور ومرتبات يومية
			٤ر٥٥٠	اجور ومرتبات ادارية
			٢ر٤٥٠	محولات يومية
			١ر٢٠٠	مصاريف طباعة واملان
			٦٥٠	تأمين ضد الحرائق
		٢٩٩ر٧٠٠	٢٩٩ر٧٠٠	
(١) ٧٥٠				اهلاك اثاث وتركيبات
(٢) ١ر٥٠٠				اهلاك سيارات
(٣) ٩٠٠				مواد ومهمات مستخدمة
(٤) ٥٠٠				ديون مفكوك ليها
(٦) ١٢ر٦٠٠	(٥) ١١٥,٩٠٠			تكلفة البضاعة الياقة
	(٦) ١٢ر٦٠٠			مخزون بضائع ١٢/٣١
	(٨) ٣ر١٥٠			ايجار يبي
	(٨) ١ر٠٥٠			اداري
١٤٢ر٢٥٠	١٤٢ر٢٥٠			سالي ارباح العام



الميزانية

المالية الختامية في ١٢/٣١/١٩

الميزانية العمومية		الحسابات الختامية		ميزان المراجعة بعد التسويات	
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين
٧ر٠٠٠	١٢ر٣٥٠			٧ر٠٠٠	١٢ر٢٥٠
٦ر٠٠٠	١٦ر٦٥٠			٦ر٠٠٠	١٦ر٦٥٠
	٦٠٠				٦٠٠
					—
٣ر٩٠	٣٣ر٩٠٠			٣ر٩٠٠	٣٣ر٩٠٠
	١٢ر٠٠٠				١٢ر٠٠٠
	٤٨ر٥٠٠				٤٨ر٥٠٠
٧٥ر٠٠٠				٧٥ر٠٠٠	
١٢ر٦٠٠				١٢ر٦٠٠	
٢٣ر٥٠٠				٢٣ر٥٠٠	
١٠ر٤٠٠				١٠ر٤٠٠	
					—
	٤ر٢٠٠	١٥٢ر٧٥٠		١٥٢ر٧٥٠	٤ر٢٠٠
			٧ر٢٥٠		٧ر٢٥٠
			٢ر٢٠٠		٢ر٢٠٠
			٣ر٣٠٠		٣ر٣٠٠
			١ر٣٤٠		١ر٣٤٠
			٣ر٢٠٠		٣ر٢٠٠
			١٣ر٠٦٠		١٣ر٠٦٠
			٤ر٥٥٠		٤ر٥٥٠
			٢ر٤٥٠		٢ر٤٥٠
			١ر٢٠٠		١ر٢٠٠
			٦٥٠		٦٥٠
			٧٥٠		٧٥٠
			١ر٥٠٠		١ر٥٠٠
			٩٠٠		٩٠٠
			٥٠٠		٥٠٠
			١٠٣ر٣٠٠		١٠٣ر٣٠٠
	١٢ر٦٠٠				١٢ر٦٠٠
			٣ر١٥٠		٣ر١٥٠
			١ر٠٥٠		١ر٠٥٠
				٢٩١ر١٥٠	٢٩١ر١٥٠
٢ر٤٠٠			٢ر٤٠٠		
١٤٠ر٨٠٠	١٤٠ر٨٠٠	١٥٢ر٧٥٠	١٥٢ر٧٥٠		

ويمكن إثبات هذه التسويات بالقييد المركب التالي :

من مذكورين

(١)	ح/ إهلاك الأثاث والتركيبات	٧٥٠
(٢)	ح/ إهلاك السيارات	١٥٠٠
(٣)	ح/ مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
(٤)	ح/ الديون المشكوك فيها	٥٠٠
(٥)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١١٥٩٠
(٥)	ح/ مردودات المشتريات	٤١٠٠
(٥)	ح/ مسموحات المشتريات	٣٥٠٠
(٥)	ح/ الخصم التقدي المكتسب	٢١٠٠
(٦)	ح/ مخزون آخر الفترة	١٢٦٠٠
(٧)	ح/ أجور مستحقة	١٦٠٠
(٨)	ح/ إيجار	٤٢٠٠

الى مذكورين

(١)	ح/ خصص إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠
(٢)	ح/ خصص إهلاك سيارات	١٥٠٠
(٢)	ح/ مواد ومهمات	٩٠٠
(٤)	ح/ خصص ديون مشكوك فيها	٥٠٠
(٥)	ح/ مخزون أول الفترة	٢٢٦٠٠
(٥)	ح/ المشتريات	٩٧٦٠٠
(٥)	ح/ النقل للداخل	٥٤٠٠
(٦)	ح/ تكلفة البضاعة المباعة	١٢٦٠٠
(٧)	ح/ أجور ومرتبات بيعية	١٦٠٠
(٨)	ح/ إيجار مقدم	٤٢٠٠

إثبات التسويات الخاصة بالفترة في ١٢/٣١ - ١٩

هذا وقد أوضحنا في القيد المتقدم أرقام التسويات كما وردت في ورقة العمل حتى يمكن الرجوع إليها . والواقع أنه كان في الإمكان إجراء قيد تسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثانية .

٣ - ب . إعداد حساب المتاجرة ، وإجراء قيود الاقفال للحسابات التي تظهر فيه :

أوضحنا في الفصل المتقدم أن الهدف من إعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الإجمالي Gross Margin الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع . وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الإضافة إلى تكلفة البضاعة المباعة التي يمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للمعملاء بأسعار مختلفة ( عادة ما تكون مرتفعة ) عن أسعار التكلفة . ويتأتى ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافي المبيعات وقد جرت العادة أن يظهر في حساب المتاجرة - في ظل طريقة المخزون الدوري تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة وتفاصيل صافي المبيعات ، ذلك لأن هذه التفاصيل قد تكون أكثر فائدة من إظهار رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وآخر يمثل صافي المبيعات . ويترتب على ذلك أن الجانب المدين من حساب المتاجرة يظهر كل التسويات التي تظهر في حساب تكلفة البضاعة المباعة - إذا تم تبسيطه - في ظل طريقة المخزون الدوري . ويظهر حساب المتاجرة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجارى في الصفحة التالية .

وكما سبق أن أوضحنا فإن حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد بأربعة سبعة حسابات رئيسية هي :

١ - مخزون بضائع ١/١ ، ٢ - مشتريات بضائع ، ٣ - نقل للداخل ، وهذه الحسابات الثلاثة تقفل في حساب تكلفة البضاعة المباعة ( أو حساب المتاجرة ) بحسابها دائنة وبجمل ٤ - تكلفة البضاعة المباعة ( أو حساب المتاجرة ) مدتهاها

## شركة البحر التجارية

حسابات المتاجر عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/١٩—

مدین

داكن

جني	جني	جني	جني
٢٢١٦٠٠	١٥٢٠٧٥٠	مخزون بضائع ١/١	
		مشتريات بضائع	٩٧١٦٠٠
		بطل لداخل	٥٤٠٠
		مجموع	١٠٣٠٠٠٠
		بخصم	
	١٢١٧٥٠	٤١٠٠ مردودات، مشتريات	
		٣١٥٠٠ مبيعات، مشتريات	
	١٤٠٦٠٠٠	٢١٠٠ خصم مكتسب	٩١٧٠٠
		صافي تكلفة المشتريات	٩٣١٣٠٠
		تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	١١٥١٩٠٠
		بخصم: مخزون بضائع ١٢/٣١	١٢١٦٠٠
		تكلفة البضاعة المباعة من العام	١٠٣٠٣٠٠
		بطل الربح (ببطل في حساب	٣٦٧٠٠
		الأرباح والخسائر)	
	١٤٠٦٠٠٠		١٤٠٦٠٠٠

ولذلك فهي تظهر في الجانب المدين من ح / المتاجرة بأشارة موجبه ، لأنها حسابات أصول (حق تاريخ إنقالها) وأرصدها مدينة بطبيعتها. أما ح / مردودات المشتريات ، وح / مبيعات المشتريات ، وح / الخصم المكتسب فتبطل في ح / تكلفة البضاعة المباعة (أو ح / المتاجرة) بجعلها مدينة وجعل ح / تكلفة البضاعة (أو

ح / المتاجرة ) دائناتها . وذلك لأن أرصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها . ولما كانت هذه الحسابات ( ذات الأرصدة الدائنة ) تظهر في الجانب المدين من ح / المتاجرة فإنها تخصم في هذا الجانب ، أي توضع بإشارته سالبة ( الرصيد المدين هو رصيد دائن بالسالب ) ويؤدي المجموع الجبري لأرصدة الحسابات السنة إلى تحديد تكلفة البضاعة التي أتتحت للبيع خلال الفترة المحاسبية . ويأتي دور الحساب السابع وهو ح / مخزون آخر الفترة ( ١٢/٣١ ) ليحدد تكلفة البضاعة التي تم بيعها فعلا من البضائع التي كانت متاحة للبيع خلال الفترة . وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره في الميزانية العمومية وبخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع ، نتعرف على تكلفة ما تم بيعه فعلا خلال الفترة . وبالتالي فيجمل ح / مخزون آخر الفترة مدينا ( وهو من حسابات الأصول ) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة ( أو حساب المتاجرة ) دائنا . ويجب مراعاة أن القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد إثبات لوجوده وليس قيد لإقفال لرصيده الموجود فعلا . ففي ظل طريقة المخزون الدوري ، ينشأ رصيد ح / مخزون آخر الفترة في نهايتها ، ولا يقفل في نهايتها . ويوضح النموذج المبسط الموضح في الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة ( أو الجانب المدين من ح / المتاجرة ) .

وسيتأتينا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة في ورقة العمل لأغراض إجراء التسويات الخاصة بها ، وتم فيها إقفال الحسابات الستة الواردة في ميزان المراجعة قبل التسويات ، وإثبات مخزون البضاعة في ١٢/٣١ ، فإن قيود الإقفال الخاصة بحساب المتاجرة في هذه الحالة تقصر على الآتي :

١٠٣٣٠٠ من ح / حساب المتاجرة

١٠٣٣٠٠ إلى ح / تكلفة البضاعة المباعة

إقفال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفصيلها في قيد

التسويات وفي حساب المتاجرة في حساب المتاجرة



٢ / تكلفة البضاعة المباعة ( طريقة المخزون الدوري )  
أو الجانب المدين من ٣ / المتاجرة

الرصيد	مدين	دائن	
٢٢٢٦٠٠	٢٢٢٦٠٠		٣ / مخزون بضائع أول المدة يحمل دائنا برصيد ١/١
١٢٠٢٢٠	٩٧٢٦٠٠		٣ / مشتريات البضائع يحمل دائنا برصيد ١٢/٣١
١٢٥٢٦٠٠	٥٢٤٠٠		٣ / النقل للداخل يحمل دائنا برصيد ١٢/٣١
١١٣٢٠٠٠	١٢٢٦٠٠		٣ / مخزون بضائع آخر المدة يحمل مدينا برصيد الجرد في ١٢/٣١
١٠٨٢٩٠٠	٤٢١٠٠		٣ / مردودات المشتريات يحمل مدينا برصيد ١٢/٣١
١٠٥٢٤٠٠	٢٢٥٠٠		٣ / مسموحات المشتريات يحمل مدينا برصيد ١٢/٣١
١٠٢٢٢٠٠	٢٢١٠٠		٣ / الخصم المكتسب يحمل مدينا برصيد ١٢/٣١
↑			الرصيد المدين الذي يمثل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة المحاسبية .

من ٣ / إجمال المبيعات

١٥٢٢٧٥٠

الى ٣ / المتاجرة

١٥٢٢٧٥٠

إتقال إجمال المبيعات عن العام في حساب المتاجرة

من ٣ / المتاجرة

١٢٢٧٥٠

الى مذكورين

٣ / مردودات المبيعات

٧٢٢٥٠

٣ / مسموحات المبيعات

٢٢٢٠٠

٣ / خصم مسووج به

٣٢٣

إتقال الحسابات بحالية في حساب المتاجرة

أما إذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات ( التسويات التي تحمل رقم (٥) ، (٦) في قيد النسوية المركب وورقة العمل ) في س/ تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود النسوية ، كما سبق أن وضعنا ، فإن قيود الأقفال الخاصة بالحسابات التي تظهر في الجانب المدين من س/ المتاجرة تكون كالآتي :

١٢٥٦٠٠ من س/ المتاجرة

الى مذكورين

٢٢٦٠٠ مخزون بضائع ١/١

٩٧٦٠٠ مشتريات بضائع

٥٤٠٠ نقل للداخل

من مذكورين

٤١٠٠ س/ مردودات مشتريات

٣٥٠٠ س/ مسموحات مشتريات

٢١٠٠ س/ خصم مكتسب

١٢٦٠٠ س/ مخزون بضائع ١٢/٣١

٢٢٣٠٠ الى س/ المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الأول الخاسر بأقفال تكلفة البضاعة المباعة في س/ المتاجرة .

وبمقارنة جانبي حساب المتاجرة يتحدد هامش الربح الاجمالي الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ، والذي يتساح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الأرباح الصافية المستهدفة . وتم هذه العملية الأخيرة في حساب آخر يطلق عليه حساب الأرباح والخسائر ، ومن ثم يصبح من الضروري إقفال رصيد حساب المتاجرة من بمحل ربح (أو بمحل خسارة) في حساب الأرباح والخسائر بالقيد الآتي :

٣٦٧٠٠ من -/ المتاجرة  
٣٦٧٠٠ الى -/ الأرباح والخسائر  
إقال بحمل الربح عن العام في -/ الأرباح والخسائر.

ويكون القيد عكسيا إذا حققت المشاة خسائر

٣ - ح - إعداد حساب الأرباح والخسائر وإجراء الإقال للمحسابات  
التي تظهر فيه :

يهدف حساب الأرباح والخسائر إلى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع  
خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر صافية . وبالتالي فهو يتحمل بكل  
المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ، بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، وكل الخسائر  
التي يتحملها المشروع خلالها ، كما يظهر كل الإيرادات الفرعية الأخرى للمشروع  
بالإضافة إلى بحمل الربح ( أو بحمل الخسائر ) المقول إليه من حساب المتاجرة .  
وبعد إجراء المعاملة ( أو المقاصة ) بين المصروفات والإيرادات المتاحة لتغطيتها  
تتعدد النتيجة الصافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسبية .  
وسوف نقوم أولا بإعداد حساب الأرباح والخسائر لمثالنا الجارى ، ثم نعلق  
على شكل الحساب وأقسام بنود المصروفات والإيرادات ، ثم نجرى قيود الإقال  
اللازمة بخلاف ما تقدم .

ويتم إعداد حساب الأرباح والخسائر - مثله في ذلك مثل حساب المتاجرة  
والحساب الختامى - عن الفترة المحاسبية ، حيث يمثل تكلفة إجراءات مقابلة  
الإيرادات التي تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات ، والتي بدأت - في  
هذه الحالة - بإعداد حساب المتاجرة . ويظهر الجانب الدائن للحساب بحمل  
الربح كما يظهر في حساب المتاجرة ( إذا كان هناك بحمل خسارة في الجانب  
المدين ) ثم الإيرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والمرضية المختلفة . وبرغم  
أن مثالنا الجارى ليس فيه مثل هذه الإيرادات المتنوعة ، فقد أوردنا بعض بنود  
على سبيل المثال ، حتى تكتمل الصورة .

شركة السمر التجارية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/١٩—

مدین ( مصروفات ) دائن ( إيرادات )

جني	جني	جني	جني
بمحل الربح الى ح/ المتاجرة	٢٦٧٠٠	المصاريف البيعية :	
ايرادات متنوعة :		مصاريف نقل للخارج	٢٢٠٠
فوائد دائنة	—	أجور ومرتبات بيعية	١٣٠٠
إيجارات دائنة	—	عمولات بيعية	٢٤٥٠
أرباح رأسمالية	—	دعاية وإعلان	١٢٠٠
كروونات أوراق مالية	—	تأمين ضد الحريق	٦٥
عمولات دائنة	—	إهلاك أثاث وتركيبات	٧٥٠
.....	—	إهلاك سيارات	١٥٠٠
	—	مواد ومهمات مستخدمة	٩٠٠
	—	إيجار	٢١٥٠
	—	بمجموع المصاريف البيعية :	٢٦٨٦٠
	—	المصاريف الإدارية والتمويلية	
	—	خصم نقدي مفقود	١٢٤٠
	—	أجور ومرتبات إدارية	٤٥٥٠
	—	ديون مشكوك فيها	٥٠٠
	—	إيجار	١٠٥٠
	—	بمجموع المصاريف الادارية والتمويلية :	٧٤٤٠
	—	صافي أرباح العام	٢٤٠٠
	٢٦٧٠٠		٢٦٧٠٠

وقد تم تقسيم المصروفات في الجوانب المدين إلى قسمين : أحدهما لمصروفات البيع والتوزيع ، والثاني للمصروفات الادارية والتمويلية . وقد اعتبرنا كل من أرصدة حسابات التأمين ضد الحريق وإهلاك الاثاث والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع ، على إقتراض أنها تتعلق بعمليات البيع والتوزيع . أما إذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الإدارية — مثلما فعلنا في حساب الايجار مثلا — فإنه يستفيد من المصاريف البيعية ويحمل على المصاريف البيعية الإدارية والتمويلية .

وتكون قيود الاقفال اللازمة لإعداد حساب الأرباح والخسائر في مثالنا الجاري كالآتي :

من / الأرباح والخسائر	٣٤٠٣٠٠
إلى مذكورين	
مصاريف نقل للخارج /	٣٠٢٠٠
أجور ومرتبآت بيعية /	١٣٠٦٠٠
عمولات بيعية /	٢٠٤٥٠
دعاية وإعلان /	١٠٢٠٠
تأمين ضد الحريق /	٦٥٠
إهلاك أثاث وتركيبات /	٧٥٠
إهلاك سيارات /	١٠٥٠٠
مواد ومهمات مستخدمة /	٩٠٠
الإيجار /	٤٠٢٠٠
خصم تقدي مفقود /	١٠٢٤٠
أجور ومرتبآت ادارية /	٤٠٥٥٠
ديون مشكوك فيها /	٥٠٠

اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتمويلية  
في حساب الأرباح والخسائر عن العام

---



هذا وقد سبق افعال بمحل ربح المتاجرة في حساب الارباح والخسائر . واذا وجدت ايرادات متنوعة فإن حساباتها تجعل مدينة بأرصدها بعد اجراء التسويات مقابل جعل حساب الارباح والخسائر دائما .

### ٣ - د - التصرف في أرباح العام الصافية كما تظهر في حساب الارباح والخسائر :

حتى الآن كنا دائما نفترض ان ارباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حساب الارباح المحتجزة ، واذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد . الا ان صاحب أو أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة في تراكم الارباح وتركها فيه ، وإنما قد يقررون سحب جزء من الارباح لتنطية نفقاتهم الخاصة . وبعد في الواقع انه اذا كان المشروع مملوك لفرد واحد فإنه هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزانة المشروع الإنفاق على مستلزمات المعيشة ( كما قد يسحب بضاعة أيضا ) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الارباح التي ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على مدار الفترة . كما قد يمتد هذا الحق اذا تعدد ملاك المشروع ، اذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق في سحب مبالغ في حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية

حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع في نهاية العام ، ويكون ذلك في العادة عندما يكون عدد الملاك محدودا في شركات يطلق عليها شركات الاشخاص . أما إذا كان عدد الملاك كبيرا ، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلا ، فلا يكون لأي من الملاك الحق في سحب أي مبالغ من تحت حساب الارباح ، وإنما قد يتقرر في نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الأرباح التي يحققها المشروع على ملاكه . وفي كل من هذه الأحوال فإن رصيد حساب الارباح والخسائر لا يقفل بكامل مقداره في حساب الارباح المحتجزة . وسوف نتناول في هذا البند الفرعي الإجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات في حالة وجودها ، وهي كيفية معالجتها في رصيد أرباح العام ، ثم تعالج توزيع الارباح وتسوية

الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة . وسوف تقتصر على القواعد العامة ، دون التفاصيل .

١ - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب مبالغ من خزانة المشروع :  
يتم في هذه الحالة فتح حساب خاص للمسحوبات المالك ، أو حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التي يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية فإذا قام حسنة مثلا بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزانة محلات حسنة التجارية لمصرفاته الخاصة فإن هذه العملية تسجل دفتريا في دفاتر المحلات كالآتي :

٥٠٠ من س/ المسحوبات  
٥٠٠ الى س/ النقدية

وعندما تتحدد الأرباح في نهاية الفترة ، فإن المسحوبات تخصم منها قبل إقفال الباقي في حساب الأرباح المحجوزة . وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف في الأرباح يطابق عليه حساب التوزيع . فإذا بلغت أرباح محلات حسنة مثلا عن الفترة ١٢٦٥٠ جنيه ، فإنه يتم إجراء القيود الآتية في نهاية الفترة :

١٢٦٥٠ من س/ الأرباح والخسائر  
١٢٦٥٠ الى س/ التوزيع

إقفال أرباح الفترة في حساب التوزيع

٥٠٠ من س/ التوزيع  
٥٠٠ الى س/ المسحوبات

إقفال المسحوبات خلال الفترة في حساب التوزيع

ثم يقل حساب التوزيع بمقد ذلك بالرصيد في حساب الأرباح المحجوزة كالآتي :

١٢١٥٠ من س/ التوزيع  
١٢١٥٠ الى س/ الأرباح المحجوزة

إقفال الأرباح غير الموزعة في حساب الأرباح المحجوزة

ب - حالة قيام المالك أو الشركاء بسحب بضائع من المشروع :

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التي يقوم المشروع بالانتجار فيها لأغراض استخدامة الخاص . ويمكن تسجيل هذه المسحوبات بأسعار البيع أو بأسعار التكلفة ، وسوف تقتصر في معالجتها هنا على أساس أسعار التكلفة . ويختلف القيد اللازم لاثبات هذه المسحوبات طبقاً لطريقة المخزون المتبعة ففي ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد ( ٦٠٠ جنيه مثلاً هي تكلفة البضاعة المسحوبة ) :

٦٠٠ من س/ المسحوبات  
٦٠٠ الى س/ المخزون

أما في ظل طريقة المخزون الدوري فيمكن توسيط حساب البضائع المسحوبة ، كما يمكن جعل حساب المشتريات أو مخزون البضائع أول الفترة دائماً بها . وفي حالة توسيط حساب البضائع المسحوبة يكرن القيد كالآتي .

٦٠٠ من س/ المسحوبات  
٦٠٠ أ س/ البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة في نهاية الفترة من المشتريات ضمن إجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، كما تعالج مردودات أو مسموحات المشتريات مثلاً .

ويقتل رصيد حساب المسحوبات في حساب التوزيع كما هو موضح في الحالة الأولى .

ج - حالة اقرار مجلس الإدارة لتوزيع جزء من الأرباح على المالك :

عند اقرار توزيع جزء من أرباح الفترة المحاسبية على المالك ، وبصرف النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلي أو عدم تمامها ، يتم إجراء القيد الآتي ( ١٥٠٠ جنيه في مثال شركة البصرة التجارية مثلاً ) .

١٥٠٠ من س/ التوزيع  
١٥٠٠ الى س/ توزيعات الأرباح المستحقة

وإذا تم سداد الأرباح المقرر توزيعها على الملاك فعلا قبل إعداد الميزانية العمومية في تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، يجرى القيد التالي :

١٥٠٠ من / توزيعات الأرباح المستحقة  
١٥٠٠ إلى / القدية

ثم يقل رصيد حساب التوزيع في حساب الأرباح المحجوزة ، وهو لمثالنا الجاري مبلغ ٩٠٠ جنيه ، بالقيد التالي :

٩٠٠ من / التوزيع  
٩٠٠ إلى / الأرباح المحجوزة

وفيما يلي نموذج مبسط لحساب التوزيع في هذه الحالة :

شركة السمر التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية في ١٩/١٢/٢١ — ١٩

١٥٠٠	إلى / توزيعات الأرباح المستحقة	٢٤٠٠	أرباح العام ( من /
٩٠٠	إلى / الأرباح المحجوزة		أرباح وخسائر )
٢٤٠٠		٢٤٠٠	

هذا وسوف نستكمل مثالنا على أساس أن توزيعات الأرباح المستحقة لم تسدد في نهاية السنة المالية .

#### ٤ — الميزانية العمومية :

حيث يكون الهدف الأساسي والرئيس للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الإنجاز في السلع المختلفة ، فإن حاجتها إلى الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات والمعدات والعدد والأدوات تكون مقصورة على

ما يتلاءم مع إحتياجات نشاطها التجارى فى شراء وبيع الأصناف المختلفة من البضائع . ولذلك نجد أن قيمة الأصول الثابتة بالنسبة إلى مجموع الأصول فى هذه المشروعات تكون صغيرة ، أما أصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتتمثل النسبة الكبرى من مجموع الأصول . ولذلك يرى البعض أن ترتيب الأصول فى ميزانيات المشروعات التجارية يجب أن يبدأ بالأصول المتداولة وبالأصول الأكثر سيولة ، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التى تمثل الأصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع أصولها . والواقع أن لهذا رأى ما يبرره منطقيا حيث الأصول المتداولة فى المشروعات التجارية هل موضوع نشاطها الرئيسى . غير أنه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى العربى على البدء بالأصول الثابتة فى ترتيب أصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم فى المشروعات الصناعية (تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التأمين بالأصول المتداولة مرتبة على حسب أكثرها سيولة يرد أولا) . ولئن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية .

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السمر التجارية التجارية من واقع ورقة العمل ، وبعد الأخذ فى الاعتبار إقرار توزيع جزء من الأرباح كما يتضح فيما يلى:



شركة السمر التجارية  
الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩

الأصول ( جنيه )

الخصوم ( جنيه )

أولا : حقوق الملكية			أولا : الأصول الثابتة :		
رأس المال	٧٥١٠٠٠		١٢٠٣٥٠ أنات وركبات		
الأرباح المحجوزة	١٣١٥٠٠		٧٠٠٠٠ -- مخصص إهلاك	٥٠٣٥٠	
مجموع حقوق الملكية		٨٨١٥٠٠	١٦٠٦٥٠ سيارات		
ثانيا : الإلتزامات :			٦٠٠٠٠ -- مخصص إهلاك	١٠٠٦٥٠	
موردون	٢٣٠٥٠٠		مجموع الأصول الثابتة		١٦١٠٠٠
دائنون مختلفون	١٠٠٤٠٠		ثانيا : الأصول المتداولة :		
أوزونات ارباج مستعدة	١٠٥٠٠		مواد ومهمات	٦٠٠	
مجموع الإلتزامات		٣٥٠٤٠٠	مخزون بضائع ١٢/٣١	١٢٠٦٠٠	
			٣٣٩٠٠ عملاء		
			٣٠٩٠٠ -- مخصص ديون	٣٠٠٠٠٠	
			أوراق قبض	١٢٠٠٠٠	
			إيجار مقدم	٤٠٢٠٠	
			هدية	٤٨٠٥٠٠	
			مجموع الأصول المتداولة		١٠٧٠٩٠٠
مجموع الخصوم		١٢٣٠٩٠٠	مجموع الأصول		١٢٣٠٩٠٠

## اسئلة وقمارين على لفصل السابع

### أولا الاسئلة :

١ — تكلم باختصار عن كل مما يأتى : مجمل الربح ، صافى الربح ، الأرباح الموزعة ، المسحوبات ، الأرباح المحجوزة ، المصاريف البيعية ، المصاريف الإدارية والتعميلية .

٢ — عال لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مستهينا بأمثلة ملائمة في حالة الضرورة :

١ — يتم إعداد حساب المتاجرة عن فترة زمنية معينة هي الفترة المحاسبية لأنه يوضح صافى المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات بيعية تخص الفترة ، أما حساب الأرباح والخسائر فيتم إعداده في تاريخ نهاية الفترة ليقاس صافى الربح ( أو صافى الخسارة ) في ذلك التاريخ .

ب — يعتبر كل من مخزون أول الفترة وصافى المشتريات من المصروفات التي تظهر أرصدها في نهاية الفترة في ميزان المراجعة لأغراض تحديد تكلفة البضاعة المباعة في ظل طريقة المخزون الدوري ، أما مخزون آخر الفترة فيظهر رصيده في ميزان المراجعة قبل التسويات بين أرصدة الأصول .

ج — إذا كان رصيد المسحوبات لدينا فهو يمثل مسحوبات مشتريات لأن المشتريات مدينة ، والعكس في حالة المبيعات .

د — في ظل طريقة المخزون المستمر يمكن أن يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية :

XXX	صافي المبيعات عن الفترة
XXX	- تكلفة المبيعات عن الفترة
XXX	بمحل الربح .

هـ - في ظل طريقة المخزون الدوري يمكن أن يظهر في الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : إجمالى المبيعات مخزون آخر الفترة ، مردودان مشتريات ، والخصم النقدي المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين في هذه الحالة ، مخزون أول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات ، مسموحات المبيعات ، والخصم النقدي المكتسب ، وذلك لأن أرصدة حسابات المجموعة الأولى دائنة بينما أرصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

و - يتحمل حساب الأرباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضا بكل الخسائر التى تحدث خلال الفترة .

ز - يقفل بمحل ربح المتاجرة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لأنه يظهر في الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس في حالة بمحل الخسارة .

ح - تؤدي المسحوبات إل نقص الأصول حتما ، كما تؤدي أيضا إما إلى نقص حقوق الملكية أو زيادة الإلتزامات .

ط - يحق لكل شريك في أى مشروع السحب من أموال المشروع للاتفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته في الأرباح التى ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

ي - تظهر أرصدة المسحوبات في الجانب المدين من ميزان المراجعة لأنها تمثل مصروفات .

ك - إذا تقرر توزيع أرباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية ( الفترة المحاسبية ) فإن هذه الواقعة لا يترتب عليها أى قيود دفترية .

لـ - برغم أن نسبة الأصول الثابتة إلى مجموع الأصول في المشروعات التجارية تقل كثيرا عن نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، فإنه قد جرت العادة على أن ترد الأصول الثابتة أولا في الميزانية العمومية لأنها أهم بكثير من الأصول المتداولة .

م - يمكن اعتبار توزيعات الأرباح المستحقة في الحقيقة جزءا منها لحقوق الملكية لأنها مستحقة لملاك المشروع .

#### ثانيا الأمارين

##### التمرين الأول :

فيما يلي ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٤ لشركة  
الكمال التجارية :

أرصدة مدنية	أرصدة دائنة
جنيه	جنيه
٤٥٥٠٠	نقدية بالبنك والخزينة
٨٢٥٠٠	عملاء ومدينون
٧٠٠٠٠	مخزون بضائع
	٦٢٥٠٠ رأس المال
	٨٢٥٠٠ أرباح محجوزة
	٥٢٥٠٠ موردين ودائنون
<u>١٩٨٥٠٠</u>	<u>١٩٨٥٠٠</u>

وفيما يلي ملخص لإجمالي العمليات التي قامت بها الشركة خلال العام المنتهي في

٧٥ / ١٢ / ٣١ :

جنيه	
١٦٧٥٠٠	مبيعات نقدية
٢٧٠٥٠٠	مبيعات آجلة ( إجمالى )
٤٠٠٥٠٠	مشتريات آجلة ( إجمالى )
٣٠٥٠٠	خصم مسموح به على المبيعات الآجلة
١١٥٥٠	مردودات مبيعات
٥٥٠٠	مردودات مشتريات
٨٥٠٠	خصم مكاسب على المشتريات الآجلة
٢٥٠٠	خصم تقضى مفقود
٣٢٢٥٠٠	مدفوعات للدوردين والدائنين
٣٤٣٧٥٠	متحصلات من العملاء والمدينين
٤٩٠٠٠	مصروفات البيع والتوزيع
١٠٥٠٠	أثاث وتركيبات مشتراه نقدا
٤٥٥٠٠	مصروفات ادارية وتمويلية
٢٠٥٠٠	أراضى مشتراه نقدا
١٠٥٥٠٠	مبانى مشتراه وعمول نصفها عن طريق قرض البنك
٣٥٠٠	فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك

المطلوب : (١) اجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما يخص إجمالى العمليات  
من سنة ١٩٧٥ .

(٢) إذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف  
الجرد الفعلى في ٧٥/١٢/٢١ قد بلغت ٨٦٥٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو إعـداد



حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في

٧٥/١٢/٣١ .

(٢) إعداد الميزانية العمومية للشركة في ٧٥/١٢/٣١ .

### التعريف الثاني :

أ - من واقع البيانات التالية تم بإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٧٥/١٢/٣١ لشركة الشروق الحديثة : مخزون بضائع في ١٩٧٤/١٢/٣١ : ٢٣٠٠٠٠ جنيه ، مخزون بضائع في ٧٣/١٢/٣١ : ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، ضرائب : ٣٠٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع ، مسموحات مبيعات : ١٠٠ جنيه ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، إجمالي المبيعات ٧٨٠٥٠٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة في عمليات البيع ٣٥٠ جنيه ، إيجار معارض ومحلات البيع ٣٨٠٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٦٠٠ جنيه ، إجمالي المشتريات ٤٥٠٠٠ جنيه ، أقل للخارج ٥٠٠ جنيه ، خصم نقدي مكتسب ٨٥٠ جنيه ، مردودات مبيعات ٧٥٠ جنيه ، مياه وإنارة مكاتب الإدارة ٩٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ١٠٠٠ جنيه ، إيجار مبنى الإدارة ١٧٥٠ جنيه ، خصم نقدي مسموح به ٨٠٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ٢٠٠ جنيه ، أقل للداخل ٤٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات عمال وموظفي البيع ١٧٠٠٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة في مكاتب الإدارة ١٥٠ ، عمولة وكلاء البيع ٢٣٥٠ جنيه ، تأمين عد مكاتب الإدارة ٣٠٠ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ١٧٠٠ جنيه مرتبات الإدارة ٢٦٠٠ جنيه .

ب - قم بإعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض ولإجراء التسويات الآتية : (١) التأمين المستحق على معارض ومحلات البيع ١٠٠ جنيه ، (٢) أجور مدفوعة مقدما لعمال البيع تم احتسابها ضمن الأجور ١٥٠٠ جنيه ، (٣) الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٠٠ جنيه . حدد أثر كل من هذه التسويات على كل من محمل الربح وصافي الربح الذي توصلت إليه في المطلوب ( أ ) .

التمرين الثالث :

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة الغروب لتجارة العاديات في ١٢/٣١/١٩٧٤ :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
٢١٥.٠٠٠	محزون بضائع ٧٤/١/١	
٥٣٠	محزون مواد ومهمات بيعية	
١٥٠.٤٠	تأمين مقدم	
١٨٥.٠٠٠	أراضي	
٨٨٥.٠٠	مباني ومخصص إهلاك	١٧٥٦٠٠
٢٤٥.٠٠٠	أثاث وتركيبات ومخصص إهلاك	٤٥٨٠٠
٢٥٥.٢٠٠	عملاء وموردون	١٦٥٧٠٠
٦٥.٠٠٠	أوراق قبض وأوراق دفع	٨٥.٠٠٠
١٨٥.٢٠٠	تقديرة ورأس المال	١٢٠.٥٠٠
١٣٧.٥٠٠	مشتريات ومبيعات	٢٥٠.٥٩٠
٢٦٠	مردودات	١٥.٠٠٠
١٥٤.٢٠	نقل للداخل	
١٥٣.٤٠	خصم نقدي	٢.٧٥٠
١٥٤.١٠	خصم نقدي مفقود	
١٥٦.٠٠	دعاية وإعلان	
٣٨٥.٠٠٠	مرتبات وعمولات البيع	
٨٥.٣٠٠	مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع	
٥٣.٥٠٨٠	أجور ومرتبات إدارية	
٤٨٠	مواد ومهمات مستخدمة في الإدارة	
٢٥٤.٠٠	مياه وإنارة وخدمات إدارية	
٩٥٠	إصلاحات مباني	
	أرباح محجوزة	٢٦.٥٧٧.٠
		<u>٤٤٨.٥٢١.٠</u>
		<u>٤٤٨.٥٢١.٠</u>

### فإذا علمت أن :

- ١ - بلغ مخزون البضائع في ٢١ / ١٢ / ٧٤ مبلغ ٢٧٠.٠٠ جنيه طبقا للجرد الفعلي .
  - ٢ - من التأمين المقدم ما يبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .
  - ٣ - بلغت المراتب والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ١٠٠ جنيه .
  - ٤ - يبلغ الإهلاك السنوي على المباني ٤٠٠ جنيه ، وعلى الآثاث والتركيبات ٢٠٠ جنيه .
  - ٥ - تبلغ الأجور والمراتب الإدارية المستحقة في نهاية العام ولم تسدد بعد ٨٢٠ جنيه .
  - ٦ - قدرت الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .
- المطلوب : (١) إعداد ورقة العمل وإجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة .
- (٢) إجراء قيود التسوية والإقفال وإعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر .
- (٣) إعداد الميزانية العمومية لشركة في ٢١ / ١٢ / ١٩٧٤ .

### التمرين الرابع :

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ في ٢١ / ١٢ / ١٩٧٤ لشركة العمود لتجارة الجلود ( المبالغ بالجنيه ) مبيعات : ٤٨٥٠٢٤٠ ، مردودات مبيعات ٤٤٠ ، مقررات ١٤٥٠٧٠٠ ، نقل للداخل ٣٤٠٠ ، دعاية وإعلان ٣٤٠.٠٠ ، محولات بيعية ٥٤٠.٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال (بيعية) ١٢٠٨٨٠ ، مصروفات عمومية ٤٤٢٠ ، مزايا ومرتببات إدارية ٨٨٠٤٠٠ ، مواد ومهمات إدارية مستخدمة ١٠١٠٠ ، مصروفات خدمية متنوعة ٤٠.٠٠ ، مياه وإنارة ١٣٨٠ ، صيانة واصطلاحات مباني ١٠٩٠٠ ، مخصن إهلاك مباني ٤٠.٠٠ ، مباني

١٩٠.٠٠٠ ، أثاث وتركيبات ٢٨٠٣٢٠ ، مخصص إهلاك أثاث وتركيبات  
٨٠.٠٠٠ ، موردون ٣٧٨٨٠ ، أوراق دفع ٤٠.٠٠٠ ، عملام ٤٨٠٦٢٠ ،  
أوراق قبض ٨٠.٠٠٠ ، رأس المال ٢٠.٠٠٠ ، أرباح محبوزة ٤ ، أراضى  
٢٢٠.٠٠٠ ، مخزون مهمات بيعية ١٠٣٠٠ ، تأمين مقدم ١٠٧٦٠ ، مخزون  
بضائع ١/١ : ٢٧٧٠٠ ، نقدية بالبنوك والمخزينة ٣٧٢٠٠ ، خصم نقدي  
مكتسب ٣٢٠٠ ، خصم نقدي مسروح به ٤١٠٠ ، مسوحات مشتريات  
٩٠٠ جنيه .

١ - بلغ مخزون ١٩٧٤/١٢/٣١ من البضائع ٤٨٠.٠٠٠ جنيه بالتكلفة  
طبقا لقوائم الجرد .

٢ - عن التأمين المقدم ما يبلغ ٨٠٠ جنيه يخص السنة المقابلة .

٣ - تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية في ١٩٧٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠ جنيه .

٤ - يبلغ الإهلاك السنوى للبيان ٨٠٠ جنيه ، والأثاث والتركيبات  
٢٨٠٠ جنيه .

٥ - تبلغ مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة في نهاية السنة ولم تسدد  
بعد ٤٠٠ جنيه .

٦ - تقدر الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٠٦٢٠ جنيه .

المطلوب : (١) اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل  
والتحقق من موازناته واستكماله .

(٢) اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المتاجرة  
وحساب الارباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

(٣) اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقفالها من واقع ورقة العمل ،  
واعداد الميزانية العمومية لشركة في ١٩٧٤/١٢/٣١ .

# الفصل الثامن

في

## الأوراق التجارية

١ - مقدمة :

أقرضنا في الفصول المتقدمة أن المعاملات الأجلة المنشأة مع عملائها ومدينائها وكذلك مع مورديها ودائنيها تقوم على منطق الإسر وحسن النية وأمية الحفاظ على جودة السمعة التجارية . بمعنى أن سياسة البيع الآجل للعملاء كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن نيتهم وجودة سمعتهم التجارية ؛ وهي ضمانات ضرورية لا مكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة في مواعيد استحقاقها . كما أن إمكانية حصول المنشأة على تسهيلات إئتمانية من مورديها كانت تقوم على افتراض يسار المنشأة وحسن نيتها وجودة سمعتها ومن ثم ثقة الموردين في قيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم في مواعيد استحقاقها .

إلا أن النشاط التجاري والصناعي بصفة عامة يقتضى في كثير من الأحيان ضرورة إثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها ومدينائها ، أو إثبات مستحقات الغير قبل المنشأة بمستندات قانونية . بالإضافة إلى ما تقدم من خصائص وصفات ذاتية . وقد نشأ هذه الضرورة - ضرورة الإثبات بمسند قانوني - إلى طبيعة نشاط المنشأة ، أو إلى الظروف الاقتصادية العامة السائدة ، أو إلى سمعة المنشأة أو عملائها . فإذا كانت طبيعة نشاط المنشأة تقتضى ضرورة قيامها بالبيع بالتقسيط طويل الأجل مثلا ، فإن ذلك يحمل من الحكمة أن يتم إثبات مستحقات المنشأة قبل عملائها بمستندات قانونية معينة مكتملة لأركانها . كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية العامة إلى الركود والكساد وإلتشار ظاهرة تعدد التفاليس لمي عوامل مزعومة الثقة ومؤدية إلى ضرورة إثبات المنشأة أو ما عليها بمستندات قانونية .



كذلك إذا كانت السمعة التجارية لبعض العملاء غير طيبة فإن التعامل معهم بالأجل يقتضى إثبات هذه المعاملات بمستندات قانونية مكتملة لأركانها. ويطلق على هذه المستندات قانوناً الأوراق التجارية .

ويتناول هذا الفصل التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها ، والمعالجة المحاسبية لها وما قد يترتب عليها من إجراءات أو مشاكل .

## ٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها :

الأوراق التجارية هي مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتي يجب أن تكون مكتملة لأركان قانونية معينة . والأوراق التجارية في ظل التشريع المصري تنطوي على ثلاثة أنواع هي : الشيك ، والكمبيالة ، والسند الاذن .

والشيك هو ورقة تتضمن أمراً كتابياً غير معلقاً على شرط من شخص يسمى الساحب إلى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغاً معيناً من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لامر المستفيد أو لحامل الامر . ويجب أن تتوافر للشيك أركان ثلاثة على الأقل هي (١) تاريخ صدور الامر ؛ والذي يجب أن لا يكون تاريخاً لاحقاً لتاريخ التحرير وإلا سرت على الشيك أحكام الكمبيالات ، (٢) المبلغ ؛ والذي يجب أن يكون مدوناً بالأرقام والحروف ؛ (٣) وتوقيع الساحب ، والذي يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه .

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية إلا إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجارى .

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع في سحبها وضمانها وقبولها وتظهيرها لاسكام القانون التجارى حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدنى . والكمبيالة هي ورقة تتضمن أمراً من شخص ( هو الساحب ) إلى شخص آخر ( هو المسحوب عليه ) بأن يدفع مبلغاً معيناً من النقود في تاريخ محدد أو عند الطلب إلى شخص ثالث ( هو المستفيد ) والذي قد يكون نفس الساحب . ويجب

أن تطوى الكمبيالة على أركان معينة حتى يكتمل شكلها القانوني . وهذه الأركان هي : تاريخ التحرير ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، اسم المسحوب عليه وعنوانه ، المبلغ بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ونوعه ، توقيع الساحب ، توقيع المسحوب عليه ، وتاريخ القبول .

أما السند الأذني فهو ورقة تحمل تعهدا كتابيا غير مشروط بمقتضاها يتعهد محرر السند بسداد مبلغا معيناً من القود في تاريخ معين أو عند الطلب لأذن شخص آخر هو المستفيد . وبالتالي تكون أركان السند الأذني كالآتي : تاريخ تحرير السند ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، القيمة بالأرقام والحروف ، مقابل الوفاء ، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه .

ويعتبر السند الأذني عملاً تجارياً إذا كان محرره تاجراً حتى لو كان تحريره من عمل مدني ، أو إذا كان تحريره مترتباً على عمل تجاري حتى إذا كان محرره غير تاجر .

هذا ويطلق محاسباً على الكمبيالات والسندات والأذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها أو التي تصدر من الغير لأذنها اصطلاحاً ، أوراق القبض ، أي تلك الأوراق التجارية التي يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر . أما الأوراق التي تكون فيها المنشأة هي المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبياً ، أوراق الدفع ، أي الأوراق التجارية التي يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر .

وأوراق القبض هي من حسابات الأصول المتداولة محددة القيمة النقدية ، ومن ثم فهي مدنية بطبيعتها إذ تمثل حقوقاً مالية للمنشأة قبل الغير في ضرورة ديون ثابتة بأوراق تجارية ، وعادة ما تحمل على الحسابات الشخصية للعملاء . أما أوراق الدفع فهي من حسابات الالتزامات لصيغة الأجل ومن ثم فهي دائنة بطبيعتها ،

وتمثل حقوقا مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية .  
هذا وسوف لناول للمعالجة المحاسبية للشيكات أولا ثم عليها بالمعالجة المحاسبية  
لأوراق القبض فأوراق الدفع .

### ٣ - الامانة المحاسبية للشيكات :

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها في البنك  
متى كان رصيد الساحب في البنك المسحوب عليه كافيا . والشيكات قد تكون  
صادرة من المنشأة ( أى تقوم المنشأة بسحبها ) للغير وفاء بالتزام عليها لمقابل  
شراء بضائع أو أصول أو خدمات . كما تسحب المنشأة شيكات لاهلها للحصول  
على مبالغ نقدية من حسابها في البنك لإيداعها خزيرتها وفاء ببعض المصروفات  
النقدية أو الثرية أو وفاء بمشتريات النقدية من البضائع والأصول . وقد تكون  
الشيكات واردة للمنشاء من الغير ؛ بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشاء  
هو المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو  
خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات .

ولانختلف المعالجة المحاسبية للشيكات المادرة من المنشأة من معالجة  
المطلوبات النقدية . فإذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكا على حسابها الجاري  
في البنك سداد للقيمة فإن حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع  
يحمل مدينا ويحمل حساب النقدية - ح/ جارى بالبنك . كذا دائنا بالقيمة . ويؤدى  
ذلك الى نقص النقدية بالبنك ( وهى من حسابات الأصول ) بالقيمة مقابل زيادة  
مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة ( وهى من الأصول ) الى أن تتحول الى  
تكلفة بضاعة مبيعة ) بالقيمة . وإذا اشترت المنشأة إحدى الآلات مقابل سداد  
القيمة بشيك فإن حساب الآلات يحمل مدينا ( زيادة أصول ) مقابل حمل حساب  
النقدية بالبنك كذا دائنا ( نقص أصول ) . أما إذا سحبت المنشأة شيكا لامرها  
لإيداع المدينة خزيرتها فإن حساب النقدية بالخزينة يحمل مدينا مقابل حمل حساب  
النقدية بالبنك كذا دائنا .

ويتم إثبات هذه العمليات في دفتر اليومية العامة في المنشآت الصغيرة . أما في المنشآت الكبيرة فإن تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم إثباتها في دفتر يومية مساعد يطلق عليه . يومية المدفوعات ، كما سيرد تفصيلا في الفصل التالي . ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الإجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد .

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فإنها عادة ما تقوم بإيداعها في حسابها في البنك للحصول إذا كان لها حسابا جاريا في أحد البنوك أو أنها تقوم بتحويلها من البنك المسحوب عليه لإيداعها خزيتها نقداً في حالة عدم وجود حساب جارٍ لها في أحد البنوك ، كما تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل التبريد . وفي الحالة الأولى يحمل حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب الساحب ( العميل مثلاً ) أو الحساب المتسبب في حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات أو الأصول دائماً عند الحصول على الشيك وإيداعه في البنك للحصول .

ويكون مستند القيد في هذه الحالة هو حافظة إيداع الشيك أو الشيكات . في البنك . وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحويل عند إيداع الشيكات الواردة في البنك للحصول إلى أن يرد إشعار البنك بأضافة القيمة لحسابها الجاري لديه فتقوم بأقفال الحساب الوسيط في حساب النقدية في البنك . وتكون القيود في هذه الحالة كالآتي :

١ - عند استلام الشيك أو الشيكات وعند إيداعها بالبنك للحصول :

...	من ح/ الشيكات تحت التحويل	
...	إلى ح/ المبيعات أو العملاء أو الأصول	
	إيداع الشيكات رقم .... بتاريخ .....	
	حسابنا الجاري رقم .... ببنك .....	
	التحويل .	

٢ - عند ورود إشعار البنك بتحصيل القيمة وإضافتها لحساب المنشأة .

...	من / النقدية - / بالبنك كذا	
...	إلى / الشيكات تحت التحصيل	
	تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ...	
	إشعار البنك ....	

وإذا ما رفض الشيك لأي سبب من الأسباب فإنه يترتب على ذلك ضرورة حمل حساب الساحب مدينا وحساب للتقديتة بالبنك في حالة عدم ترميط / الشيكات تحت التحصيل، أو حساب الشيكات تحت التحصيل في حالة ترميط دائنا. وإذا لم يكن للمنشأة حسابا تجاريا بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لإيداع القيمة خزنتها فإن القيود تكون كالآتي:

١ - عند استلام الشيك .

....	من / الشيكات تحت التحصيل	
....	إلى / المبيعات أو العملاء أو الأصول .	

٢ - عند تحصيل القيمة:

....	من / النقدية بالخرزينة	
....	إلى / الشيكات تحت التحصيل	



وإذا قامت المنشأة بتظهير الشيك الغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلا من إيداعه بالبنك للحصول أو بدلا من تحصيل القيمة لإيداعها الخزينة ، فإن القيد الثاني في الحالتين السابقتين يصبح كالآتي :

٢ - عند تظهير الشيك الغير ( موردين أو دائنين مثلا )

.....	من -/ الموردين أو الدائنين	
.....	إلى -/ الشيكات تحت التحصيل	

هذا وعادة ما يتم إجراء هذه القيود في المنشأة الصغيرة في دفتر اليومية العامة ، أما في المنشآت الكبيرة فإن حركة الشيكات الواردة يتم إثباتها تفصيلا في يومية المقبوضات ويقتصر الإثبات في اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لها ، كما سيرد تفصيلا في الفصل التالي .

٤ - المعالجة المحاسبية لأوراق القبض :

تعتبر أوراق القبض ظاهرة طبيعية في المنشآت والشركات التي تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التي تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة . وتفضل أوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء في مثل هذه الأحوال وغيرها لأنها تمثل مستندا كتابيا له ميزات قانونية في إثبات الدين من ناحية ، كما أنها قابلة للتحويل إلى نقدية عن طريق الخصم أو القطع في البنوك من ناحية ثانية ، كما يترتب على بعضها إكتساب المنشأة لقوائد دائنة من ناحية ثالثة . وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل . وتنطوي أوراق القبض في مصر على الكمبيالات والسندات الاذنية التي تكون المنشأة هي المستفيد فيها . وقد تحصل المنشأة على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل ، أو قد تحصل

عليها من العملاء سدادا لأرصدتهم الشخصية لديها .

فالذا افترضنا مثلا أن منشأة السعادة بأحد بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنيه في ١٩٨٠/٨/١ مقابل سحب كميالة على السيل محمد عبد التقي في نفس التاريخ والذي ظم بقبر لها وتستحق السداد في ١٩٨٠/٩/١ : كما حصلت في ٨/٢ على سند إدفن محرو بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سدادا لرصيد حساب المدين لدى المنشأة فان القيود تكون كالآتي :

١٩٨٠/٨/١	من -/ أوراق القبض إلى -/ المبيعات كميالة الرقم . . . . بتاريخ ٨/١ تستحق في ٩/١ مسحوبة على السيل محمد عبد التقي سدادا للأمر رقم . . . . بتاريخ ١٩٨٠/٨/١ .	٥٢٠٠	٥٢٠٠
١٩٨٠/٨/٢	من -/ أوراق القبض إلى -/ العملاء - - محمود مراد سند إدفن رقم . . . . بتاريخ ٨/٢ يستحق في ١٠/٢ صادر من السيل سدادا لرصيد حسابها لدينا .	٢٥٠٠	٢٥٠٠

هذا ويمكن توطيط حساب العملاء في كل الأحوال . ففي حالة كميالة محمد عبد التقي كان من الممكن إثبات عملية البيع بحمل حساب العميل لدينا وحساب المبيعات دائما ، ثم إثبات الحصول على الكميالة بحمل -/ أوراق القبض لدينا

وحساب العميل دائما . والواقع أنه يفضل توسيط حساب العملاء في شأن الحصول على أوراق القبض كوسيلة للاثبات الدفترى لمقابل الوفاء .

وتجرى هذه القيود عادة في البرقية العامة في المنشآت الصغيرة التي لا يملك يومية مساعدة لأوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها في المنشآت الكبيرة في هذه اليومية المساعدة كما سيرد تفضيلا في الفصل التالي .

#### ٤ - ١ - المعالجة المحاسبية للتصرف في أوراق القبض :

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهي تستطيع أن تتخذ في شأنها أي من الاجراءات التالية : (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها ، (٢) إيداعها في البنك لتحصيلها في تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة ، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقداً ، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) إيداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض .

(١) وإذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلا فإن قيد التحصيل يكون كالآتي :

٥٢٠٠	من -/ النقدية ( بالصندوق أو البنك )	١٩٨٠/٩/١
٥٢٠٠	إلى -/ أوراق القبض	
	تحصيل الكمبيالة المحوطة على العميل	
	محمد عبد الغنى	

(٢) أما إذا أودعت المنشأة الأوراق بالبنك لتحصيل لحسابها في تاريخ الاستحقاق ، فإن القيود تكون كالآتي :

— عند إيداع الورقة بالبنك لتحصيل :

٢٥٠٠	٢٥٠٠	من -/ أوراق القبض برسم التسجيل إلى -/ أوراق القبض إيداع السند الاذني الصادر من محمود مراد بالبنك للحصول .	١٩٨٠/٨/٢
------	------	--	----------

وعادة ما يحصل البنك في هذه الحالة على مقابل قيامه بتحويل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من جهة نظر المنشأة مصاريف تحويل أوراق القبض .  
فإذا قام البنك بتحويل السند الاذني في تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لديه بدد خصم مصاريف تحويل قدرها خمسة جنيهات مثلاً ، فإن القيد يكون كالآتي :

— عند التحويل :

٢٤٩٥	٢٥٠٠	من مذكورين -/ النقدية بالبنك -/ مصاريف تحويل أوراق القبض إلى -/ أوراق القبض تحويل السند الاذني الصادر من محمود مراد إشعار إضافة رقم . . . بتاريخ ١٩٨٠/١/٢	٨٠/١٠/٢
------	------	---	---------

( ٢ ) وإذا ساقمت المنشأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها نقداً في المال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لما جبتها لنقدية مثلاً ، فإن البنك في هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقاً لأسعار الفائدة السائدة في السوق للأفراض عند قيام العملية . ويرتبط لقبول البنك لخصم أوراق القبض التي

تقدمها له المنشأة بالسمة التجارية والمركز المالى لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد .

ويترتب على خصم ( أو قطع ) الأوراق التجارية إنتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسئولة تضامنيا مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل .

فإذا أقرضنا أن منشأة السعادة قد قامت بخمس الكمبيالة المسحوبة على محمد عبد الغنى لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢ ٪ سنويا فان قيد إثبات خصم الورقة لدى المنشأة يكون كالاتى :-

	من مذكورين		
٨/١	- / النقدية ( بالسندوقي أو البنك )		٥١٤٨
	- / مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض		٥٢
	إلى - / أوراق القبض	٥٢٠٠	
	إثبات خصم الكمبيالة بمصاريف		
	خصم لمدة شهر		
	$٥٢٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢} = ٥٢ \text{ جنيه}$		

( ٤ ) أما إذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سدادا لإلتزام عليها ، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين أو الدائنين ، فان ملكية الورقة تنتقل للمظهر اليه مع بقاء مسؤولية المنشأة تضامنيا مع المسحوب عليه أو المدين قبل المظهر إليه حتى يتم سداد قيمة الورقة . فإذا أقرضنا أن منشأة السعادة قد قامت بتحويل السند الأدنى الذى حرره الصميل محمود مراد الى المورد سميد عبد الجواد سدادا لرصيد حسابه الدائن في دفاتر المنشأة فان القيد يكون كالاتى :-



٢٥٠٠	من -/ الموددين - سعيد عبد الجواد	٨/٢
٢٥٠٠	إلى -/ أوراق القبض	

(٥) وإذا قامت المنشأة بتقديم أوراق القبض إلى أحد البنوك كضمان لمصولها على قرض أو تسيلات إئتمانية من البنك ، فيلزم في هذه الحالة أن تكون الأوراق المقدمة كضمان من الدرجة الأولى من حيث يسار وسمعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر . ولا يقوم البنك بافراض قيمة الورقة بالكامل . وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك إلى آخر ومن عميل ( البنك ) إلى آخر ، وهي عادة ما تتراوح بين ٧٠ ٪ و ٩٠ ٪ من قيمة الورقة . هذا ومادة ما يقوم البنك بتحصيل الأوراق المودعة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضى عمولة التحصيل المناسبة ، كما يتقاضى البنك فرواقد على القرض أو التسيلات الإئتمانية المصنوعة للمنشأة بضمان الأوراق من مدة القرض أو التسيلات . فإذا أقرضنا مثلا أن منشأة التجارة في الأدوات الكهربائية قد قامت بإيداع كمبيالة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه مضمونة على محلات عبد الماطي بتاريخ ١ / ٦ / ١٩٨٠ وتستحق السداد في ١ / ٩ / ١٩٨٠ لدى البنك الأعلى ضمانا لتسيلات إئتمانية في حدود ٨٠٠٠ جنيه ، يسر فائده سنوية قدره ١٢ ٪ . وبفرض أن البنك قد قام بتحصيل الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تمصيل قدره ١٤ جنيا ، فإن القيود تكون كالآتي :-

— عند تقديم الكمبيالة كضمان :

١٠٠٠٠	من -/ أوراق القبض برسم التأمين	١٩٨٠/٦/١
١٠٠٠٠	إلى -/ أوراق القبض	

— عند حصول المنشأة على القرض وإيداعه على حسابها الجاري لدى البنك :

١٩٨٠/٦/١	من -/ التقديرة - / جارى بالبنك الاهل المصرى		٨٠٠٠
	الى -/ القروض الدائنة - قرض البنك الاهل المصرى	٨٠٠٠	

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للانشاء في حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجارى على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق في حدود القيمة المصرح بها . وفي هذه الحالة لا يستدعى الامر قيام المنشأة بالتبالت القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجارى في البنك دائنا ( أى من الالتزامات ) بدلا من كونه مدينا عندما تقوم بسحب شيكات عليه . وفي هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنيا لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات .

وفي حالة القرض وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكميالة واستيفاء قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل وإضافة الباقي إلى الحساب الجارى المنشأ يجرى القيد التالي :

من مذكورين			
١٩٨٠/٦/١	-/ القروض الدائنة - قرض البنك الاهل المصرى		٨٠٠٠
	-/ الفوائد المدية		٢٤٠
	-/ مصاريف تحصيل أوراق القبض		١٤
	-/ التقديرة - جارى بالبنك الاهل المصرى		١٧٤٦
	الى -/ أوراق القبض برسم التأمين	١٠٠٠٠	

تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة في البنك كضمان للقرض وسدد الفوائد على القرض : $8000 \times \frac{12}{100} \times \frac{3}{12}$ جنيه = ٢٤٠ وسداد مصاريف التحصيل والقرض وإيداع الباقي في الحساب الجاري .	
---	--

وفي حالة القروض الائتمانية ، وبفرض أن البنك قد فتح تسهيلات في حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة أشهر بمعدل فائدة ١٢٪ ، وبفرض أن المنشأة استوفت هذه القروض كالاتي : ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٦ ، ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٧ ، ٢٠٠٠ جنيه في ١ / ٨ ، وقام البنك بتحصيل الكمبيالة في ١ / ٩ ، تاريخ الاستحقاق ، فان حساب الفوائد يكون كالاتي :-

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة أشهر} = \frac{12}{100} \times \frac{3}{12} \times 2000 = ٦٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين} = \frac{12}{100} \times \frac{2}{12} \times 2000 = ٤٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهر} = \frac{12}{100} \times \frac{1}{12} \times 2000 = ٢٠ \text{ جنيه}$$

١٢٠ جنيه

ويكون قيد التحصيل كالآتي :

من مذكورين :		
١٩٨٠/٩/١	ح/ التقديرة - - - - - بجارى بالبنك الاهل المصرى	٩٨٥٦
	ح/ الفوائد المدينة	١٢٠
	ح/ مصاريف تحصيل أوراق القبض	١٤
	إلى ح/ أوراق القبض برسم التأمين	١٠٠٠٠

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد الحساب الجارى لدينا بمبلغ ٢٨٥٦ جنيه بدلا من كونه دائنا ( مكشوقا ) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

٤ - ب - تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها واجديدها  
في حالة التوقف عن السداد :

أفترضنا في الحالات الخمس السابقة أن أوراق القبض يتم تحصيلها في موعد استحقاقها بالضبط الأمر الذي يستلزم أن يكون المدين أو المسحوب عليه موسرا وقادرا وحسن النية في ذلك التاريخ . وبالتالي فآليات التحصيل كان يظهر في دفاتر المنشأة إذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو إذا ما أرسلتها للبنك لتحصيل بالنيابة عنها أو إذا ما اقترحت بضامتها من البنك . أما في حالة خصم الورقة ( أو قطعها ) في البنك ، أو تطيرها للغير فإن عملية السداد في تاريخ الاستحقاق لا تظهر في دفاتر المنشأة وإنما تظهر في دفاتر من أتمت ملكية الورقة إليه .

وقد يرغب المدين أو المسحوب عليه ورقة القبض في بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تمجيل الدفع . ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ

السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق . وهي تماثل في طبيعتها مصاريف الخصم ( أو القلم ) لدى البنك بسعر الفائدة الذي يتفق عليه المدين مع المستفيد التي تقع الورقة في حيازته وملكيته . فإذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند إذني من دار الشروق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين وأنفق الطرفان على أن تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٢٪ فإن قيد السداد يكون كالآتي :

من مذكورين		
ـ/ النقدية ( بالسند أو البنك )		١٩٦٠
ـ/ مصاريف خصم تمجيل الدفع		٤٠
إلى ـ/ أوراق القبض ( إذا كانت الورقة في حيازة المنشأة )	٢٠٠٠	
أو إلى ـ/ أوراق القبض برسم التحصيل ( إذا كانت الورقة مودعة في البنك للتحصيل )		
أو إلى ـ/ أوراق القبض برسم التأمين ( إذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض )		

ذلك مع مراعاة إثبات مصاريف التحصيل في حالة قيام البنك بتحصيل الورقة وإثبات الفوائد المدنية في حالة إيداع الورقة برسم التأمين .

أما إذا ترقف المسحوب عليه أو المدين من سداد قيمة ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق ، فإنه يصبح من الواجب على من تقع الورقة في حيازته إتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوقه أو حقوق الاصيل المستفيد منها . ويتم ذلك بإثبات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع في قلم المحضرين في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها محل المدين في المواعيد القانونية المحددة . وبالتالي فإن عمل البروتستو يقع على طاق الساحب أو المستفيد الأول في حالة استغاضه بالورقة للتحصيل . ويقع على هاتئ البنك لحساب المستفيد الأول إذا



كانت الورقة مودعة لديه للحصول ويتقاضى البنك كل ما يتعداه من مصاريف لعمل البروتستو بالمصمم على حساب المستفيد لديه. وتقع على عاتق البنك ضمانا لحقوقه إذا كانت الورقة مسودعة لديه برسم التأمين أو إذا كانت مخصصة (مقطوعة) لديه ثم يحمل حساب الساحب أو المستفيد المودع أو المصمم لديه بقيمة الورقة مضافا إليها مصاريف البروتستو. أما إذا كانت الورقة قد تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذي تقع في سيطرة الورقة القيام بإجراءات البروتستو ثم يحسم المحول منه الورقة بقيمتها مضافا إليها المصاريف. وفي كل الأحوال الحصة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة أو المستفيدة الأولى منها بإثبات توقف المدين عن السداد بحمل حسابه لديها مدينا مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها ، ويكون الطرف الدائن للقيد متلائما مع كل حالة . فإذا أقرضنا مثلا أن منشأة السمادة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض مملاتها في ١ / ٥ / ١٩٨٠ وتصرفت فيها كالآتي :

رقم الكمبيالة	المبلغ	المسحوب عليه تاريخ الاستحقاق	التصرف
١	٢٠٠٠	عبد السميع ١٩٨٠/٦/١	استغظت بها للحصول
٢	٢٥٠٠	عبد الستار ١٩٨٠/٧/١	أودعت في البنك للحصول
٣	١٧٥٠	عبد الغفار ١٩٨٠/٦/١	خصمت في البنك
٤	٣٠٠٠	عبد الواحد ١٩٨٠/٧/١	حولت للورد حسنين
٥	١٠٠٠٠	عبد الموجود ١٩٨٠/٩/١	أودعت في البنك ضمانا للقسيولات

وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد ، وبلغت مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالي ١٠ جنيه ١٢٠ جنيه ٨٠ جنيه ، ١٥ جنيه ، ٣٥ جنيه ، فإن لإثبات التوقف في دفاتر منشأة السمادة يكون كالآتي :

١٩٨٠/٦/١	من -/ مصاريف البروتستو الى -/ التقديية بالمندوق إثبات سداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبد السميع	١٠	١٠
١٩٨٠/٦/١	من -/ العميل عبد السميع إلى مذكورين -/ أوراق القبض -/ مصاريف البروتستو	٢٠٠٠ ١٠	٢٠١٠
١٩٨٠/٧/١	من -/ العميل عبد الغفار إلى -/ البنك جارى إثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكمبيالة المخصوصة وتحميله بمصاريف البروتستو	١٧٥٨	١٧٥٨
١٩٨٠/٧/١	من -/ العميل عبد الستار إلى مذكورين -/ أوراق القبض برسم التحصيل -/ التقديية - بالبنك جارى إثبات توقف عبد الستار عن سداد الكمبيالة المودعة فى البنك للتحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو	٢٥٠٠ ١٢	٢٥١٢

٢٠١٥	٢٠١٥	من -/ الصميل عبد الواحد إلى -/ المورد حسنين إثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكمبالة المحولة للمورد حسنين وخصمه بمصاريف البروتستو الذي حملتها حسنين	١٩٨٠/٧/١
------	------	---	----------

١٠٠٢٥	١٠٠٠٠ ٢٥	من -/ الصميل عبد الموجود إلى مذكورين -/ أوراق القبض برسم التأمين -/ النقدية - بالبنك جارى إثبات توقف عبد الموجود وتخصمه بمصاريف البروتستو التي حملتها البنك.	١٩٨٠/٩/١
-------	-------------	---	----------

ويترتب على توقف المسحوب عليه أو المدين عن سداد الأوراق التجارية إما إعلان إفلاسه أو الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد أجل استحقاقها بقيمة إجمالى الدين والمصاريف مضافا إليها فوائد التأخير عن مدة التجديد ، أو السداد الجزئى لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد التى تستحق عليه . وسوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الافلاس أولا ثم اليه بحالة التجديد الكلى أو الجزئى .

ويترتب على إعلان افلاس المدين استحقاق جميع ديونه ؛ وقيام المحكمة التجارية بتعين معنى لتصفية أعمال المفلس وأصوله ، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين إذا كان المفلس مسرا أو سداد ديونه إذا كان المفلس موسرا .



مضافا إليه الفوائد، مع ضرورة إثبات الفوائد الدائنة. ذلك مع مراعاة أن الكمبيالة القديمة يتم إلغاؤها نتيجة إثبات قيد التوقف عن السداد الوارد به عليه . ويكون قيد إثبات الكمبيالة الجديدة كالآتي:

٢٥٨٧٠٣٦	من ح/ أوراق القبض إلى مذكورين	
٢٥١٢٠	ح/ العميل عبد الستار	
٧٥٠٣٦	ح/ الفوائد الدائنة - فوائد تجديد كمبيالات .	
	إثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالأصل ومصاريف البروتست وفوائد تجديد	
	$٢٥١٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} = ٧٥٠٣٦ \text{ جم}$	

ولا يختلف التجديد الجزئي عن التجديد الكلي إلا فيما يختص بالمبلغ النقدي والذي يحمل به حساب النقدية مدينا بدلا من حساب أوراق القبض، كأن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين في حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتحدد قيمة الكمبيالة الجديدة .

##### ٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق الدفع :

تطوى أوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشأة بمعرفة دائنيها أو السندات الاذنية التي تحررها المنشأة لحساب هؤلاء . وأوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل إخلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تهادية كما سبق وذكرنا . وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سنداً إذنيا لحساب الغير فإن الطرف الدائن من القيد يكون ح/ أوراق



الدفع. أما الطرف المدين فقد يختلف طبقا للسبب في خلق الورقة. فقد يكون المشتريات أو مخزون البضائع إذا تم سحبها أو إصدارها عند الشراء، أو قد يكون الطرف المدين فيها أى أصل من الأصول التي يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع، إلا أنه قد جرت العادة أن يخصص حساب أوراق الدفع للأوراق التجارية التي لا تتجاوز مدتها سنة والتي عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع. ولنفرض مثلا أن منشأة التوفيق للخدمة الأجهزة الكهربائية قد قامت في ١/٤/٨٠ بالعمليات التالية: (١) اشترت أدوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ١٣٥٠ جنيها سددت منها نقداً ٦٥٠ جنيها وحررت بالباقي سداً اذنيا يستحق بعد شهر، (٢) قبلت كمية مسحوقة بمعرفة المورد هلال سداداً لرصيد حسابه البالغ ٢٤٠ جنيها يستحق بعد شهرين.

وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفتر منشأة التوفيق كالآتي:

١٣٥٠	من -/ المشتريات أو مخزون البضاعة إلى مذكورين	٨٠/٤/١
٦٥٠	ح/ النقدية - بالبنك أو الصندوق	
٧٠٠	ح/ أوراق الدفع	
	إثبات شراء بضاعة وإصدار سداً اذني سداداً لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠٠ جنيها يستحق بعد شهر.	
٢٤٠	من -/ المورد هلال	
٢٤٠	إلى -/ أوراق الدفع.	
	قبولنا الكمية المسحوقة علينا سداداً لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين	

وإذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع في مواعيد الاستحقاق فإنها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار إفلاسها ما لم تقم بالوفاء. أو الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة. فإذا افترضنا مثلاً أن منشأة التوفيق توقفت عن دفع قيمة السند الاذني المستحق عليها في ١/٥/٨٠ للمحلات العامة وقامت الأخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الأصل والمصاريف مضافاً إليها فائدة بواقع ١٢٪ سنوياً لمدة شهرين فإن قيود التوقف والتجديد تكون في دفاتر منشأة التوفيق كالآتي :

٥/١	<p>من مذكورين :</p> <p>س/ أوراق الدفع</p> <p>س/ المصاريف القضائية</p> <p>إلى س/ الموردين - المحلات العامة</p> <p>للكهرباء</p> <p>إثبات توقفنا عن سداد السند الاذني</p> <p>المستحق في ١/٥/٨٠ وتحملنا لمصاريف</p> <p>البروتستو</p>	٧٠٧٠٠	٧٠٠٠٠ ٧٠—
٥/١	<p>من س/ القوائد المدينة - قوائد تجديد</p> <p>أوراق دفع</p> <p>إلى س/ الموردين - المحلات العامة</p> <p>للكهرباء</p> <p>تحملنا لقوائد تجديد السند لمدة شهرين</p> <p>بواقع ١٢٪ / ٧٠٧ × <math>\frac{١٢}{١٠٠}</math> × ٢</p> <p>= ١٤٠١٤ جم</p>	١٤٠١٤	١٤٠١٤

٥/١	من -/ الموردين - المحلات العامة إلى -/ أوراق الدفع . تجديد السند الأذني بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة بتاريخ إستحقاق ٨٠/٤/١	٧٢١٣١٤	٧٢١٣١٤
-----	--	--------	--------

أما إذا تم إعلان إفلاس المنشأة فإن سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصرف طبقا لحالة يسارها أو إعسارها بعد تحقق حيلة التصفية ، وهو موضوع لتناوله تفصيلا في دراستنا المتقدمة للحاسبة .

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المخرج أو المسحوب عليه القابل المدين هي أوراق قبض من وجهة نظر الساحب أو المستفيد أو المحول إليه الورقة . وبالتالي فإن قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير أو بإيداعها في البنك للحصول أو بنصفها في البنك أو إيداعها في البنك برسم التأمين لا تؤثر في حسابات المدين القابل للكميالة أو محرو السند ، والتي تعتبر هذه الأوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالي :

٦ - مثال عام عن المعالجة المحاسبية للأوراق التجارية في ظل عدم امساك يوميات مساعدة :

قامت المحلات العامة للتجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٢٢٥٠٠ جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه إلى محلات المعروسي وذلك في ٢٢/٦/١٩٨٠ . وفي ٧/١ قبل المعروسي الكمبيالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سدادا لرصيد حاسبه المدين طرفها .

(١) الكمبيالة الأولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق في ٨/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة للحصول .

(٢) الكمبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق في ٩/١٠ وقد حصدت في البنك بمعدل ١٢ ٪ سنويا .

(٣) الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق في ١٠/١٠، وقد أودعت في البنك ضمنا لتسهيلات ائتمانية في حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢ ٪ سنويا . وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الأولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في ٧/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في ٨/١٥ وذلك بشيكات سدادا لحساب بعض الموردين .

(٤) الكمبيالة الرابعة بباقي الرصيد وقدره ٦٥٠٠ جنيه تستحق في ١٥/١٠ وقد تم تظهيرها للورد عادل عبد الفتاح سداد لرصيد حسابه .

وقد قامت محلات المعروسي بسداد الكمبيالتين الأولى والثانية في تواريخ استحقاقها وتم قففت عند سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو ٣٦ جنيه ، واتفقت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقدا وتحديد الكمبيالة بالباقي لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥ ٪ سنويا . وتوقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وتم تحديدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة ، وبلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيا . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة في دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة والمحلات المعروسي والمورد عادل عبد الفتاح .

#### أولا : في دفاتر المحلات العامة للتجارة :

٢٢٥٠٠	من -/ العملاء - محلات المعروسي	٦/٢٣
٢٢٥٠٠	إلى -/ المبيعات	
٢٥٠٠٠	من -/ تكلفة البضاعة المباعة	٦/٢٣
٢٥٠٠٠	إلى -/ مخزون البضاعة	

٧/١	من س/ أوراق القبض إلى س/ العملاء - محلات العمروسي قبول العمروسي الكمبيالات المسحوبة عليه سداداً لرصيد حابه .	٢٢٥٠٠	٢٢٥٠٠
٧/١	من مذكورين س/ النقدية - جاري بالبنك س/ مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض إلى س/ أوراق القبض خصم الكمبيالة المسحوبة على محلات العمروسي استحقاق ٩/١ في البنك بمعدل ١٢ ٪ لمدة شهرين	٥٠٠٠	٤٩٠٠ ١٠٠
٧/١	من س/ أوراق القبض برسم التأمين إلى س/ أوراق القبض إيداع الكمبيالة استحقاق ١٠/١ على محلات العمروسي بالبنك ضماناً لتسديدات	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٧/١	من س/ المورد - عادل عبد الفتاح إلى س/ أوراق القبض تحويل الكمبيالة استحقاق ١/١٥ على محلات العمروسي سداداً لحساب المورد عادل عبد الفتاح .	٦٥٠٠	٦٥٠٠



٧/١٥	من س/ الموردین		٩٠٠٠
	إلى س/ جاری بالبنك - تسهيلات	٩٠٠٠	
	من س/ النقدية بالمستدوق أو البنك		٦٠٠٠
٨/١	إلى س/ أوراق القبض	٦٠٠٠	
	تحويل الكمبيالة إستحقاق ٧/١ على		
	محلات الممروسی		
٨/١٥	من س/ الموردین		٣٠٠٠
	إلى س/ جاری بالبنك - تسهيلات	٣٠٠٠	
١٠/١	من س/ العملاء - محلات الممروسی		١٥٠٢٦
	إلى مذكورین:		
	س/ أوراق القبض برسم التأمين	١٥٠٠٠	
	س/ جاری بالبنك - تسهيلات	٣٦	
	إثبات توقف الممروسی عن سداد		
	الكمبيالة استحقاق ١٠/١ وتحويله		
	بمصاريف البرو قسرو الذي سدد بها البنك		
	من س/ الفوائد المدينة		٢٧٠
١٠/١	إلى س/ جاری بالبنك - تسهيلات	٢٧٠	
	الفوائد المستحق على التسهيلات:		
	$٢٢٥ = \frac{٢٢٥}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٩٠٠٠$		
	جم		
	$٢٨٤٥ = \frac{١٢٥}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ٣٠٠٠$		

١٠/١	من / ح/ جارى بالبنك - تسهيلات الى / ح/ النقدية بالبنك جارى سداد رصيد التسهيلات الممنوحة لنا خصمها على حسابنا الجارى العادى	١٢٣٠٦	١٢٣٠٦
١٠/١	من مذكورين / ح/ النقدية بالبنك أو الصندوق / ح/ أوراق القبض الى مذكورين / ح/ العملاء - محلات العمروسي / ح/ القوائد الدائنة - فوائد تجديد أوراق القبض تسوية الكمبيالة المرفوعة وتجهيدها بما لم يسدد نقدا	٥٠٣٦ ١٠٣٧٥	١٠٣٧٥
١٠/١٥	من / ح/ العملاء - محلات العمروسي الى / ح/ الموردين - عادل عبدالفتاح إثبات توقف العمروسي عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ المحولة لعادل عبدالفتاح وتحميله معاريف البروتستو .	٦٥١٤	٦٥٢٤
١٠/١٥	من / ح/ الموردين - عادل عبدالفتاح الى / ح/ النقدية بالبنك أو الصندوق سداد رصيد المورد عادل عبدالفتاح	٦٥٢٤	٦٥٢٤

١٠/١٥	من س/ أوراق القبض الى مذكورين	٦٦٨٧٥١
	س/ العملاء - محلات العمروسي	٦٥٢٤٠
	س/ الفوائد الدائنة - فوائد تجديد أوراق القبض	١٦٢٥١
	تجديد الكمبيالة إستحقاق ١٠/١٥ بفوائد تأخير امدة شهرين .	

ثانيا : في دفاتر محلات العمروسي :

٩/٢٢	من س/ المشتريات أو مخزون البضائع الى س/ الموردين - المحلات العامة التجارة	٣٢٥٠٠
٧/١	من س/ الموردين - المحلات العامة التجارة	٣٢٥٠٠
	الى س/ أوراق الدفع	٣٢٥٠٠
٨/١	من س/ أوراق الدفع الى س/ التقديرات بالصندوق أو البنك سداد الكمبيالة إستحقاق ٨/١ للمحلات العامة	٦٠٠٠
٩/١	من س/ أوراق الدفع الى س/ التقديرات بالصندوق أو البنك سداد الكمبيالة إستحقاق ٩/١ المسحوبة معرفة المحلات العامة .	٥٠٠٠

١٠/١	<p>من مذكورين          -/ أوراق الدفع          -/ المصاريف القضائية          إلى -/ الموردين - المحلات العامة          للتجارة</p>	١٥٠٢٦	<p>١٥٠٠٠          ٢٦</p>
١٠/١	<p>من -/ القوائد المدينة - قوائد تجديد          أوراق دفع          إلى -/ الموردين - المحلات العامة          للتجارة          القوائد على تجديد الورقة إستحقاق          ١٠/١ جزئيا لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة          ١٥٪ على ١٠٠٠٠ جنيه</p>	٣٧٥	٣٧٥
١٠/١	<p>من -/ الموردين - المحلات العامة للتجارة          إلى مذكورين          -/ أوراق الدفع          -/ التقديرات بالمنفوق أو البنك          تجديد ورقة الدفع إستحقاق ١٠/١          والسداد الجزئي</p>	<p>١٠٣٧٥          ٥٠٢٦</p>	١٥٤١١

ومحليكم أن تقوم بأنياب القيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة وتجديدها

على نمط القيود الثلاثة السابقة في ١٤/١٠/١٩٨٠ .

ثالثا : في إطار المورد عادل عبد الصالح

٧/١	من / أوراق القبض إلى / العملاء - المحلات العامة للتجارة كمبيالة استحقاق ١٠/١٥ محولة إلينا من المحلات العامة ومسحوبة على محلات المعروسي .	٦٥٠٠	٦٥٠٠
١٠/١٥	من / العملاء - المحلات العامة للتجارة إلى مذكورين / أوراق القبض / النقدية إثبات توقف المسحوب عليه السداد وتحميل العميل بمصاريف البروتستو	٦٥٠٠ ٢٤	٦٥٢٤
١٠/١٥	من / النقدية بالبنك أو الصندوق إلى / العملاء - المحلات العامة للتجارة سداد رصيد المحلات العامة للتجارة طرفنا .	٦٥٢٤	٦٥٢٤

هذا ويلاحظ أننا افترضنا أن عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكمبيالة حتى موعد الاستحقاق . وعليك بأعداد حسابات الأستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وتحويل القيود السابقة إليها وفحص تأثير كل منها على هذه الحسابات .

كما يراعى أننا افترضنا في شأن معالجة الأوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنشأة بأعمال يومية مساعدة ومن ثم تم إثبات جميع العمليات المتعلقة بها في اليوميات العامة ، أما إذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعي ضرورة استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه اليومية لأوراق القبض وأخرى لأوراق الدفع ، فإنه عادة ما يقتصر على استخدام هذه اليوميات لإثبات الحصول على الورقة أو إصدارها دون تحويلها أو خصمها أو إيداعها في البنك



التحصيل أو برسم التأمين ، وهي عمليات يتم إثباتها في اليومية العامة في العادة ، كذلك الأمر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد وإثبات مصاريف البروتستو وفوائد التجديد فهي عادة ما يتم إثباتها في اليومية العامة كما سيرد تفصيلا في الفصل القادم .

#### ٧ - الكمبيالة الصورية :

هي ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون أن يكون لها مقابل وفاء حقيقي ، بمعنى أن المسحوب عليه لا يكون مدينا للساحب ، وإنما يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة ، ولذلك فهي محرمة قانونا .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية في دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية ، إلا أن على الساحب في هذه الحالة أن يوفي للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها في مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الحاصم أو المقرض .

## اسئلة وتمارين :

### على الفصل الثامن

#### أولا الاسئلة :

١ — ما هي الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الديك والذبيحة :  
والسند الاذن ورقة تجارية .

٢ — برر خطأ أو صواب كل من : عبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة  
أسطر لكل :

١ — تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .

ب — تعتبر مصاريف القلم بمثابة فوائد مدينة مقابل المرسوم على ...  
القطع يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه .

ج — يترتب على رفض الأوراق التجارية وهدم الرضاء بها في الأوراق  
الاستحقاق خسائر الدائن بصرف النظر عن يسار المدين .

د — تعتبر الفوائد على تهديد الأوراق التجارية من بنود المصروفات من  
وجهة نظر الدائن ومن بنود الإيرادات من وجهة نظر المستفيد .

هـ — تعتبر أوراق التبضع المنصرفة أو المودعة برسم التأمين من أصول  
الساحب أو المستفيد الأول حتى يتم تحصيلها .

#### ثانيا : التمارين :

#### التمرين الاول :

في ١/٢٢ باءت منشأة الشروق إلى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠  
جنيه بشروط ١٠ / ٢٠ أيام ماضى ٣٠ يوم . هذا ولم تستطع منشأة الغروب الوفاء

بقية مشترياتها في المواعيد المحددة . وفي ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف جنيه تستحق الأولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر ، وذلك على أن تقوم منشأة الغروب بسداد الباقي نقداً وفوراً . فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقداً مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت سنداً يستحق بعد أربعة أشهر لأذن منشأة الشروق . وقد احتفظت منشأة الشروق بالكمبيالة الأولى للحصول وأرسلت الثانية للبنك للحصول وحصلت على تسيلات إثنائية بعنان الثالثة في حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فوراً ، كما قطعت السند الأذن في البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق .

المطلوب : اثبات العمليات السابقة في دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة الغروب وتصدير حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع .

التمرين الثاني :

كأولاً إلا أن منشأة الغروب قد ترقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تهديد ما لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنوياً وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيهاً ، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة ، فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافاً إليها المصاريف التي بلغت ١٨ جنيهاً ، وحررت سنداً أذنياً يستحق بعد شهرين بالباقي والفوائد بواقع ١٢٪ سنوياً . كما توقفت عن سداد السند الأذن المقطوع في البنك وأعلن إفلاسها وحلت جميع ديونها إلا أنها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات .

المطلوب : كما هو في التمرين الأول

### التحريين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمرى من شهر مارس ١٩٨٠ .

٢ مارس : حصلت على سند إذن من العميل عبدالسميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٢٢١٢ جنيهاً يضاف إليها فوائد بواقع ٦٪/ تمديدًا للكمبيالة التي استحققت عليه أمر وتوقف عن سدادها والتي بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيهاً .

١٠ مارس : حررت سنداً إذناً لبنك الائتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيهاً يستحق بعد ثلاثة أشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪/ سنوياً وقد حصلت على حصة القطع في نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكمبيالة التي كانت مسحوبة على محلات الطرايش بمبلغ ٥٠٠٠ جنيهاً استحقاق ٥/١ إلى المورد عبد العظيم هاشم سداداً لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس : توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيهاً والتي كانت مخصومة في البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحويل ١١ جنيهاً منها ٣ جنيهاً مصاريف تحويل . وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصماً على حسابها الجاري وانفقت مع المدين على قبول سنداً إذناً جديداً بمبلغ ١٠٠٠ جنيهاً لمدة شهر على أن يسدد الباقي نقداً . وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تمديداً قدرها ١٠ جنيهاً في هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد المال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيهاً وانفقت مع المورد دون إجراءات قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيهاً نقداً وتحرير سنداً آتياً بالباقي يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪/ .

٢٥ مارس : حصلت على سند الاذن من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه  
إستحقاق ٥/٢٥ سداد الرصيد حسابه ، وقد تم إرساله للبنك  
للتحويل في نفس اليوم .

٣٠ مارس : حصلت قبضة الكمبيالة إستحقاق اليوم على سيد عبد الموجود بمبلغ  
٢٦٠٠ جنيه وأخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الأسمر عن سداد  
الكمبيالة المستحقة عليه ، إستحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتي  
كانت مودعة بالبنك للتحويل وسداد مصاريف البروتستو  
التي بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمعاملات  
الأسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائدا  
٢٣١٥ جنيه نقدا منها ١٥ جنيه فوائد تجديد.

المطلوب : إثبات العمليات السابقة في دفاتر الاطراف المعنية مع تصوير  
حسابي أوراق القبض وأوراق الدفع في كل حالة .

#### التمرين الرابع

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وظهر الورقة التالية  
لإثبات العمليات المتعلقة بها في دفاتر الأشخاص المذكورين بها :  
وجه الورقة

الاسكندرية في ١ / ١ / ١٩٧٦	مليم حنيه	دمغة
	— ٢٠٠٠ ر	
بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه إدفمو لأمر السيد / عبد العزيز عبد الحافي باسكندرية ، مبلغا وقدره الفين جنيه مصري لا غير . والقيمة وصلتنا بضاعة . محلات الدهنهورى الى السيد / محمد الخواجه بالقاهرة مقبول . محمد الخواجه - القاهرة في ١ / ١ / ١٩٧٦		



ظهر الورقة

وعنا دفع القيمة إلى السيد / محمد محمود  
بالاسكندرية  
والقيمة وصلت بضاعة  
عبد العزيز عبد الشافي  
الاسكندرية في ٥ / ١ / ٧٦  
خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية  
الاسكندرية في ١ / ٢ / ٧٦ إمضاء رئيس الكيالات

فاذا علت :

أن الكيالة المسحوبة سداداً لثمن بضاعة إشتراها محلات محمد الخواجه من  
محلات الدهنوى ، وبضاعة إشتراها محلات الدهنوى من عبد العزيز عبد الشافي . كما أن  
التحويل كان سداداً لثمن بضاعة إشتراها عبد العزيز عبد الشافي من محلات محمد  
محمود ، ويبلغ سعر المحسم ٦ / سنوياً .

# لفصل التاسع

في

## اليوميات والدفاتر المساعدة

١ — مقدمة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الإجراءات المحاسبية المؤدية إلى قياس نتائج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالي في نهايتها لأغراض توصيل المعلومات المفيدة في هذا الصدد إلى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه . وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة في إطار مبسط من الإجراءات المتتابعة والمنهلة دون التعرض إلى الهيكل العام للنظام المحاسبي الذي عادة ما يستخدم في هذه الأغراض . وعلى هذا الأساس كانت كل العمليات التي يقوم بها المشروع يتم إثباتها في دفتر واحد لليومية ، باعتباره سجل لل قيد الأول ، ثم يتم ترجيلها لحسابات الأستاذ العام باعتباره الأداة الرئيسية لتبويب عمليات المشروع .

هذا ولا يستقيم تركيز كل إجراءات تسجيل العمليات التي يقوم بها المشروع في دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية . فالمشروع الواحد قد يقوم بمئات ، إن لم يكن بآلاف العمليات المختلفة التي تتعلق بجوانب نشاطه المتعددة في يوم واحد ، الأمر الذي يجعل تسجيلها في دفتر واحد على حسب تسلسلها الزمني وبالترتيب يتطلب وقتاً طويلاً دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل في هذا المجال . كما أن تبويب العمليات التي يقوم بها المشروع بالصورة التي أوضحناها في الفصول المتقدمة يؤدي إلى إجمال وتجميع شديد للبيانات التي قد ترغب الإدارة في التوقف على مشتملاتها في صورة أكثر

تفصيلا ولذلك كله ، عندما تتمدد عمليات المشروع اليومية وتنوع بدرجة ملحوظة فإن الأمر يقتضى الاستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلا من دفتر واحد ، وبمجموعة من دفاتر الاستاذ بدلا من دفتر واحد ، يخص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التى يكون لها طبيعة واحدة . وهذا لايعنى الاستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التعرض له والذي يتم فيه تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشرع بل أن كل ما فى الأمر أن التسجيل فى هذا الدفتر يكون فى صورة إجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع إظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات فى دفتر أو دفاتر مستقلة . كذلك الأمر فيما يتعلق بحسابات الاستاذ العام ، فهى مازالت تظهر ملخص إجمالى للعمليات المتعلقة بكل حساب مع إظهار التفاصيل فى دفاتر تخصص لهذا الغرض .

وسوف نتناول فى هذا الفصل أهم الدفاتر المساعدة ( فى المنشآت التجارية ) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الأولى أو لعمليات التبويب . ويطلق على دفاتر القيد الأولى بخلاف دفتر اليومية العامة اليومية ، الماعدة ، ويطلق على دفاتر التبويب بخلاف دفتر الاستاذ العام ، دفاتر الاستاذ المساعدة .

## ٢ - دفتر يومية المبيعات :

يستخدم هذا الدفتر لإثبات عمليات البيع الآجلة ( وفى بعض الأنظمة قد يستخدم لإثبات المبيعات النقدية أيضا كما هو الحال فى النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية ) . وهو لا يستخدم فى العادة إلا إذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها فى دفتر مستقل . ويختلف شكل الدفتر من مشروع إلى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته . ويحتوى الدفتر فى أبسط صورة على خانات توضيح البيانات التى ترد فى العادة فى فواتير البيع . فهو يحتوى على خانة لتاريخ الفاتورة ، وأخرى لإسم العميل ، وثالثة لرقم الفاتورة ، ورابعة للفاضة بترجيل القيمة فى حساب العميل المخصص

بدفتر الأستاذ ، وخامسة لقيمة الفاتورة . وتمثل هذه الخانات الحد الأدنى الذى يجب أن يتوفر فى يومية المبيعات . ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التى تتلاءم مع إحتياجات كل مشروع ، فيمكن مثلا أن تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات إذا تعددت ، ويمكن أن تضاف خانات أخرى لشروط البيع ، وشروط التسليم ، وما إلى ذلك .

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالى :

صفحة ١

دفتر يومية المبيعات

التاريخ	اسم العميل	رقم الفاتورة	٧	المبالغ	المبيعات		
					صنف ١	صنف ٢	صنف ٣
أول يناير	حماده حسين	٧٤/٢٣		٥٢٢٠—	٤١٢٠—	—	١٢٠٠—
"	شركة البارودى للتجارة	٧٤/٢٤		٨٩١٠—	٢٠٠٠—	٦٩١٠—	
"	ابراهيم الاشقر	٧٤/٢٥		١٤٢٠—	٥٣٠—	٢٠٠—	٧٠٠—

ويتم إثبات المبيعات من البضاعة ( دون الأصول الاخرى ) فى يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوما بيوم وبالتفصيل وكما سبق أن ذكرنا ، فإن دفتر يومية المبيعات عادة ما ينحصر لعمليات البيع الآجلة ، على أن تسجل للعمليات النقدية فى يومية المقبوضات الوارد شرحها فيها بعد . إلا أن هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع فى دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء فى كلتا الحالتين كما هو متبع فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر مثلا .

ويلاحظ أن يومية المبيعات يمكن أن تقتصر على الخانات الخمس الاولى الموضحة فى النموذج السابق ، وبذلك فهو تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على اعتبار أن الطرف الدائن — وهو المبيعات — معروف

تلقائيا في هذه الحالة . أما غانات المبيعات الموضحة في النموذج السابق فهي تمثل الحساب الدائن في قيد المبيعات الآجلة وعلى هذا الأساس فإن كل قيد في يومية المبيعات يعنى جعل حساب العميل مدينا بالقيمة ، ويستدعى ترحيل القيمة في الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوما بيوم وبالتفصيل أيضا . أما الطرف الدائن فهو معروف ضمنا بأنه حساب المبيعات في كل القيود التي يتم إثباتها في يومية المبيعات . غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصوره تفصيلية ، حيث يمثل ذلك تكرارا لما ورد في يومية المبيعات ليس له ما يبرره ، وبكثفى في هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خاتمة المبالغ ( أو غانات الأصناف في حالة وجودها ) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات ( أو الجانب الدائن من حسابات الأصناف ) .

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع ( الآجل ) في حالة تعددها في الآتى :

١ - الإقتصاد في استخدام الدفاتر والأدوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المدين ، دون الحاجة الى شرح حيث توضح غانات الدفاتر ما يعتبر بديلا كافيا في هذا الصدد . والمعروف بديهيا أن الطرف الدائن من كل قيد هو حساب المبيعات .

٢ - إمكان إجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح أرصدة هذه الحسابات عملة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية ، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد في رسم السياسة الائتمانية .

٣ - الإقتصاد في الزمن اللازم لترحيل لحساب المبيعات ( أو حسابات المبيعات اذا تعددت الأصناف ) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها والإكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية .



٤ — إمكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل في إدارة الحسابات بصورة أكثر مرونة .

## ٢ — أ — دفتر أستاذ العملاء ، وحساب اجمالي العملاء :

عندما يستدعى تعدد عمليات البيع الآجل في المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات ، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعى الأمر تخصيص دفتر أستاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء . ويطلق على هذا الدفتر « دفتر أستاذ العملاء » ، وهو من الدفاتر المساعدة .

ويخصص في هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء ، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددتها . ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات ، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضح علامة ( ✓ ) في الخانة المخصصة لذلك في اليومية . والمفروض أن يتم الترحيل يوميا حتى تظهر أرصدة حسابات العملاء مديونيةاتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه . والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء في أستاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على إجراءات القيد والترحيل المحاسبية ، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد في يومية المبيعات في الوقت المناسب .

ولا يختلف شكل حساب الأستاذ في دفتر أستاذ العملاء عن الأشكال التقليدية المعروفة والتي سبق أن تعرضنا لإثنان منها . ولو أنه يفضل في حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر ، حتى يمكن التعرف على مقدار مديونية أى عميل في أى وقت بمجرد النظر الى حسابه في دفتر الأستاذ .

وإذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) في يومية مستقلة للمبيعات ، وخصص لحسابات العملاء دفتر أستاذ (مساعد) مستقل ، فإن ذلك لا يعنى إطلاقا الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والأستاذ العام في هذا الصدد فكما سبق

أن ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات في الأستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وإنما بصورة إجمالية على فترات متقاربة ( عادة كل شهر ) وإذا وجد حساب المبيعات في الأستاذ العام ( وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات ) دون وجود حساب العملاء ( وهو الحساب الذي يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الاجلة ) فإن ميزان مراجعة حسابات الأستاذ العام أن يتوازن في هذه الحالة . ولذلك ، ولاغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية أيضا ، ينحصر حساب في دفتر الأستاذ العام لإجمالي العملاء يطلق عليه « حساب إجمالي العملاء » أو « حساب مراقبة أستاذ العملاء » . ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية ( عادة ما تكون كل شهر ) ويجرى ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات في الأستاذ العام أيضا . وبذلك يظهر في الأستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة . ولا بد أن يتطابق رصيد حساب إجمالي العملاء في الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة المدونة للعملاء في دفتر أستاذ العملاء (١) .

واتوضيح ما تقدم نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الآجل التالية خلال شهر إبريل :

٤/٣ : باعت بضاعة لشركة عمر الأمير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١ .

٤/٩ : . . . السيد / أحمد محمود . . . ٤٧٠ . . . ٤/٢٧ .

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتصدير بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة

رقم ٤/٣٧ .

٤/٢٩ : باعت بضاعة للسيد / محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة

رقم ٤/٥١ .

---

(١) نحن نرجع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية في معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات

الإجمالية ، كما سجد شرحنا في نهاية هذا الفصل .

٤/٣٠ : باعت بضاعة لشركة عمر الامير بمبلغ ٨٥٠ جنيهه فاتورة رقم ٤/٥٦ .

ويتم اثبات هذه العمليات في يومية مبيعات شركة التجاوية الحديثة كالتالي .

يومية المبيعات

ابريل				
٣	شركة عمر الامير	٤/٢١	✓	٥٦٠ ر—
٩	السيد / احمد محمود	٤/٢٧	✓	٤٧٠ ر—
٢٢	شركة التحرير للتنعيم	٤/٢٧	✓	٧٣٠ ر—
٢٩	السيد / محرم نور الدين	٢/٥١	✓	٦٥٠ ر—
٣٠	شركة عمر الامير	٤/٥٦	✓	٨٥٠ ر—
	بمجموع			٢٢٦٠ ر—

وتظهر حسابات العملاء في دفتر اسناد العملاء كالتالي ( الارصدة الموجودة في الحسابات بتاريخ اول ابريل الافتراضية )

شركة عمر الامير

اول ابريل	رصيد			
٢	مبيعات بضاعة	٤/٢١	٥٦٠ ر—	٢٢٥٠ ر—
٢٠	" "	٤/٥٦	٨٥٠ ر—	٢٨١٠ ر—
				٤٦٦٠ ر—

السيد / احمد محمود

اول ابريل	رصيد			
٩	مبيعات بضاعة	٤/٢٧	٤٧٠ ر—	٤٧٠ ر—

شركة التحرير للنعمير

٥٠٠ ر-			رصيد	أول إبريل
٧٨٠ ر-		٧٢٠ ر-	٤/٢٧ مبيعات بضاعة	٢٢

السيد / محرم نور الدين

-			رصيد	أول إبريل
٦٥٠ ر-		٦٥٠ ر-	٤/٥١ مبيعات بضاعة	٢٩

وفي نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجرى إثبات القيد التالي في دفتر اليومية العامة :

٣٢٢٦٠ من / اجمالي العملاء

٣٢٢٦٠ الى / المبيعات

بمجموع المبيعات الاسمية عن شهر إبريل طبقاً لمجموع يومية المبيعات

ويرحل القيد السابق لحسابي اجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الاستاذ العام كالآتي :

من / اجمالي العملاء

٣٢٢٠٠ ر-			رصيد	أول إبريل
٦٥٦٠ ر-		٣٢٢٦٠	الى / المبيعات	٣٠

من / المبيعات

٣٢٢٥٠٠			رصيد (مفترض)	أول إبريل
٣٥٢٧٦٠	٣٢٢٦٠		من / اجمالي العملاء	٣٠

هذا ويلاحظ أن الرصيد المدين لحساب اجمالي العملاء في أول أبريل يساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء في ذلك التاريخ ( ٣٢٥٠ + ٥٠ = ٣٣٠٠ ) ، كما أن رصيد الحساب الاجمالى فى ٣٠/٤ يساوى ايضا مجموع أرصدة الحسابات الفردية فى ذلك التاريخ ( ٤٦٦٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ٦٥٦٠ ). هذا بالضرورة لأن مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينه خلال الشهر جعل بها الحساب الاجمالى مديننا فى نهايته . ولذلك يطلق على حساب اجمالي العملاء فى الأستاذ العام حساب مراقبة أستاذ العملاء ، فى بعض الاحيان . وتكون الرقابة أكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير .

## ٢ - ب - مردودات ومسوحات المبيعات :

لأننى كثيرة وتعدد عمليات البيع التى يقوم بها المشروع بالضرورة أن تعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء أو كثرة طلبات التخفيض فى السعر ، ولذلك فإن عمليات مردودات المبيعات ومسوحات المبيعات يتم إثباتها فى العادة فى دفتر اليومية العامة ، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء فى أستاذ العملاء من واقع إشعارات الإضافة التى ترسلها المنشأة لهم فى هذا الصدد . أما الترحيل لحساب اجمالي العملاء وحساب مردودات المبيعات ( أو مسوحات المبيعات ) فيتم من واقع القيد فى اليومية العامة . وبالرغم من ذلك فإنه إذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسوحات المبيعات فإنه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها ، على غرار يومية المبيعات . وترحل العمليات التى يتم إثباتها فى هذه اليومية الى الجواب الدائن من الحسابات الفردية للعملاء فى أستاذ العملاء . ثم تجمع اليومية على فترات دورية ( شهرية مثلا ) ويجرى بالمجموع قيد فى اليومية العامة يجعل حساب مردودات المبيعات ( أو مسوحات المبيعات أو كلاهما ) مديننا وحساب اجمالي العملاء دائنا . ويرحل القيد للحسابات المذكورة فى الأستاذ العام .



٢ — ح — ميزان مراجعة أستاذ العملاء على رصيد إجمالي العملاء :

غالباً ما تقوم المنشآت التي تخصص دفتر امتلاكها للعملاء بإعداد ميزان مراجعة على فترات دورية ، غالباً ما تكون شهرية بأرصدة حسابات العملاء . ولما كانت هذه الأرصدة مدونة بطبيعتها فإنها تظهر كلها ( في العادة ) في الجانب المدين من الميزان ، فإذا رجع قابل رصيد حساب إجمالي العملاء في الجانب الدائن بصفة صورية ( لأن الرصيد مدين بطبيعته ) فإن الميزان يجب أن يتوازن في هذه الحالة ، فإذا لم يتوازن فإن ذلك يعني وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه . ويظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد في البند ٢ — ١ كالآتي :

مدين	دائن	اسم العميل
٤٥٦٠		شركة عمر الأمير
٤٧٠		السيد / أحمد محمود
٧٨٠		شركة التحرير للنمير
٦٥٠		السيد / محرم نور الدين
	٦٥٦٠	مقابل إجمالي العملاء
	<u>٦٥٦٠</u>	المجموع
<u>٦٥٦٠</u>		

والواقع أن ميزان مراجعة أستاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء في تاريخ معين ، ولذلك ، بالإضافة إلى استخدامه كأداة لاكتشاف الأخطاء على فترات دورية ، فهو يفيد الإدارة في التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للقرات المتتالية .

### ٣ — دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردين :

يخصص دفتر يومية المشتريات في العادة لإببات عمليات الشراء الآجلة التي تقوم بها المنشأة إذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضروري تخصيص دفتر

مستقل لها . وبالرغم من أن الدفتر يخصص في أغلب الأحوال للمشتريات الآجلة، دون النقدية التي تظهر في يومية المرفوعات ، كما يرد شرحها ، إلا أنه يستخدم في بعض الأحيان لإثبات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معا كما هو الوضع في النظام المحاسبي الموحد في مصر ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط ( أو المواد الأولية في حالة المنشآت الصناعية ) دون المشتريات من الأنواع الأخرى من الأصول كالأراضي والآلات ، والتي يتم إثباتها في اليومية العامة .

وعلى عكس الوضع في يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة ، والذي يكون في العادة أحد حسابات الموردين . أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفا بالبديهة أنه حساب المشتريات في كل الأحوال ( إلا إذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد في كل الأحوال هو حساب مخزون البضائع ) . وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات ، فإن يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حدا أدنى من الخانات ، ثم يمكن زيادتها بعد هذا الحد الأدنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد أصناف مشترياتها . وفيما يلي نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الأولى منها الحد الأدنى الواجب توافره :

صفحة ١

### دفتر يومية المشتريات

التاريخ	اسم المورد	رقم المستند	٧	شروط الداد	المبلغ	المشتريات		
						صنف ٢١	صنف ٤٣	صنف ٥٣
أول يناير	شعراوي مزيد	١/٢١		١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم	٨٩٠ ر—	٥٢٠ ر—	—	٢٧٠ ر—
•	السيد مندور	١/٤٢		صافي ٦٠ يوم	٥٤٠ ر—	١١٠ ر—	٤٣٠ ر—	
٩	أحمد أبو سعدة	١/٧٦		٣٠ ، ٥ / ١	٢٨٠ ر—			٢٨٠ ر—
.....	.....	....		.....	.....	.....	.....	.....

ويتم القيد في الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة إذن الإستلام ( إستلام البضاعة بمعرفة المشتري ) يوما بيوم وبالتفصيل . ثم ترسل القيود الواردة في الدفتر الى الحسابات الفردية للدوردين التي يخصص لها عادة في هذه الحالة أسناد مستقل يسمى أسناد الموردين . حيث يحمل حساب كل مورد دائما بقيمة البضاعة الواردة منه . وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به في اسناد الموردين توضع علامة ( √ ) في الخانة المخصصة لذلك لتوضع اتمام عملية الترحيل .

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خانة المبلغ في دفتر المشتريات عن فترة محددة ، ويجرى ترحيل المجموع لحساب المشتريات ( أو مخزون البضائع ) في الاسناد العام حيث يحمل به مدينا مقابل جعل حساب اجمالي الموردين في الاسناد العام أيضا دائما بالقيمة بقيد واحد في اليومية العامة . ولا تختلف الإجراءات في هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات وأستاذ العملاء .

ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة أبو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس :

٣ / ٢ : إشتريت بضاعة من سمير عبدالوهاب بمبلغ ٥٢٠ جنية بشروط ٢٪ / ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم .

١٥ / ٣ : إشتريت بضاعة من شركة حسونه بمبلغ ٣٧٠ جنية بشروط ١٪ / ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

٢١ / ٣ : إشتريت بضاعة من هويدى عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنية بشروط صافي ٦٠ يوم .

٢٧ / ٣ : إشتريت بضاعة من السيد السحاوى بمبلغ ٣٤٠ جنية بشروط صافي ٢٠ يوم .

٢٠ / ٣ : إشتريت بضاعة من شركة حسواه بمبلغ ٧٣٠ جنية بشروط ١٪ / ٥ أيام صافي ٢٠ يوم .

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة أبو فروة كالاتي :

يومية المشتريات

صفحة ٧

٥٢٠ ر -	٢٠ صافي	٢ / ١٠٠ %	✓	سمير عبد الوهاب	٣ / ٢
٢٧٠ ر -	٢٠ صافي	١ / ٥٠ %	✓	شركة حسونة	٣ / ١٥
٨٨٠ ر -	٦٠ صافي		✓	هويدى عبد الحميد	٣ / ٢١
٢٤٠ ر -	٣٠ صافي		✓	السيد السحارى	٣ / ٢٧
٧٢٠ ر -	٢٠ صافي	١ / ٥٠ %	✓	شركة حسونة	٣ / ٣٠
٢٨٥٠ ر -					

ويتم تحويل العمليات السابقة لحسابات الموردين في أستاذ الموردين على الوجة  
التالى ( أرصدة أول مارس الموضحة فى الحسابات اقتراضية ) .

سمير عبد الوهاب

٥٧٠ ر -				رصيد	أول مارس
١١٠٠ ر -	٥٢٠ ر -			مشتريات	٣ / ٢

شركة حسونة

١١٠ ر -				رصيد	أول مارس
٤٨٠ ر -	٢٧٠ ر -			مشتريات	٣ / ١٥
١٢١٠ ر -	٧٢٠ ر -			مشتريات	٣ / ٣٠

هويدى عبد الحميد

-				رصيد	أول مارس
٨٨ ر -	٨٨٠ ر -			مشتريات	٣ / ٢١

السيد السحارى

٤٢٠ ر -				رصيد	أول مارس
٧٦٠ ر -	٢٤٠ ر -			مشتريات	٣ / ٢٧

تم تجميع يومية المشتريات في نهاية الشهر لتحديد اجمالي مشتريات الشهر الآجلة ويتم إجراء القيد التالي في اليومية العامة :

٢٠٨٥٠ من ح / المشتريات ( أو ح / مخزون البضائع )

٢٠٨٥٠ إلى ح / اجمالي الموردين

إثبات مجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقاً ليومية المشتريات

وبترحيل القيد السابق لحسابات الأستاذ العام تظهر كالآتي :

ح / اجمالي الموردين

١١٠٠٠-			رصيد	أول مارس
٢٩٥٠٠-	٢٠٨٥٠		من ح / المشتريات	٣/٣١

ح / المشتريات

٤٢٠٥٠٠			رصيد (إفترضى)	أول مارس
٤٥٠٢٥٠	٢٠٨٥٠		إلى ح / الموردين	٣/٣١

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة المشتريات وأستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التي تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة وأستاذ العملاء ويتم إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالي الموردين في الأستاذ العام .

### ٣ - ١ - مردودات ومسموحات المشتريات:

إذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات في السعر، فإن المنشأة قد ترغب في تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات . أما إذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم إثبات



العمليات الخاصة بها في اليومية العامة وترحل الحسابات الموردين من واقع إشعارات الخصم التي ترسلها لهم المنشأة ( أو إشعارات الإضافة التي ترد منهم للمبتدأ أو كلاهما ) وترحل لحساب إجمالي الموردين وحسابات المردودات والمسموحات ( أو ح / مخزون البضائع ) في الأستاذ العام من واقع القيد في اليومية العامة . ويمكن أن يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات في حالة إستخدامة - الشكل الآتي :

يومية مردودات ومسموحات المشتريات

صفحة ٣

التاريخ	اسم المورد	المستند	✓	البيان	مبلغ	مردودات	مسموحات
٥ فبراير	شراوى فريد			الفيات نقل	٦٥٠ -		٦٥٠ -
١٢	هويدى الأشقر			إختلاف المواصفات	٢٣٠ -	٢٣٠ -	
٢٥	سميد زكريا			بضاعة تالفة	٥٤٠ -	٥٤٠ -	

٢٨	المجموع عن الشهر				٣٢٥٠ -	١٧٥٠ -	١٥٠٠ -
----	------------------	--	--	--	--------	--------	--------

ويراعى أن حسابات الموردين الفردية تجعل مدينة في أستاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوما بيوم من واقع القيود في يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع بيانات المبالغ في نهاية الفترة المقررة ( شهر مثلا ) ويجرى بها القيد التالى في اليومية العامة :

٣٢٥٠ من ح / إجمالى الموردين .

الى مذكورين

١٧٥٠ ح / مردودات المشتريات  
١٥٠٠ ح / مسموحات المشتريات

إلحاق مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر من واقع

بمجموع يومية المردودات والمسموحات

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة في الأستاذ العام .

#### ٤ - يومية أوراق القبض :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية من كبيالات وسندات إذنية والتي تحصل عليها المنشأة من عملائها سدادا لمستحققاتها قبلهم . ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع ، واسم الساحب ، واسم المستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، وقيمة الورقة ، وكيفية تصرف المنشأة فيها .  
وقيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق القبض .

#### دفتر يومية أوراق القبض

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المسحوب عليه أو محرر السند	اسم المستفيد	مقدم الورقة	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذني	—	ياسر	عملائنا	ياسر	٧٥/١٢/١	٥٠٠	أرسل للتسجيل
٧٥/١٠/٥	كبيالة	محمود	طارق	عملائنا	محمود	٧٥/١١/١	٥٠٠	خصمت في البنك

	بمجموع	نهاية	الشهر		٥٠٦٠٠
--	--------	-------	-------	--	-------

ويجمل /- مقدم الورقة في أستاذ العملاء دائما عند إثبات الحصول على الورقة في يومية أوراق القبض ، ثم تجمع اليومية في نهاية الفترة المقررة ويجري لإثبات الفيد الاتي في اليومية العامة :

٥٠٦٠٠ من /- أوراق القبض

٥٠٦٠٠ الى /- اجمالي العملاء

إثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر طبقا  
لمجموع يومية أوراق القبض عن الشهر .

ويرسل القيد السابق للجانب المدين من س/ أوراق القبض بالاستاذ العام  
والجانب الدائن من س/ اجمالي العملاء بنفس الدفتر .

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على إثبات أوراق القبض  
الواردة للمنشأة أما عمليات التصرف في الورقة بعد ذلك أو تحصيلها فيتم إثباتها  
في الدفاتر المخصصة لذلك فرفض الورقة ، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للغير  
أو إرسالها للبنك للحصول فهي عمليات يتم إثباتها عادة في اليومية العامة . أما  
عمليات تحصيل أوراق القبض أو خصمها لدى البنك فيتم إثباتها عادة في يومية  
المقبوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد .

#### ٥ - يومية أوراق الدفع :

يخصص هذا الدفتر لإثبات الأوراق التجارية التي تحررها المنشأة أو قبلها  
لأمر الغير من دائنيها سدادا لمستحققاتهم قبلها ويخصص الدفتر عادة لإثبات  
الكهبيالات والسندات الإذنية الصادرة للوردين سدادا لمستحققاتهم قبل المنشأة .  
ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع ، والمستفيد ،  
وتاريخ الإستحقاق ، والقيمة . وفيما يلي نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع .

#### دفتر يومية أوراق الدفع

التاريخ	نوع الورقة	اسم الساحب	المحسوب عليه	المستفيد	تاريخ الاستحقاق	المبلغ	ملاحظات
٧٥/١٠/١	سند إذن	علاء	محلاتنا	علاء	٧٥/١٢/٣١	٦٠٠ ر -	
٧٥/١٠/٧	كبيالة	عبدالرحيم	محلاتنا	عبدالستار	٧٥/١٢/١٥	٥٠٠ ر -	

	مجموع	نهاية	الشهر	٣٧٦٠٠
--	-------	-------	-------	-------

ويجمل حساب الساحب لدينا في دفتر أستاذ الموردين عند إثبات ورقة الدفع في يومية أوراق الدفع بقيمة الورقة المسحورة على المنشأة . ثم تجمع يومية أوراق الدفع في نهاية الفترة المقررة ويجرى إثبات القيد التالى في دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

٣٢٦٠٠	من ح/ اجمالى الموردين
٣٢٦٠٠	ار ح/ أوراق الدفع

إثبات أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر  
طبقا لمجموع يومية أوراق الدفع .

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/ اجمالى الموردين فى الأستاذ العام مقابل جمل ح/ أوراق الدفع دائنا فى نفس الدفتر .

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على إثبات إصدار الأوراق ودرن العمليات التالية والمتعلقة بالنصرف فيها بعد ذلك . فإذا تم سداد الورقة فى تاريخ الاستحقاق ، فإن ذلك يتم لإثباته فى يومية المدفوعات النقدية أما العمليات المترتبة على التوقف عن السداد فى تاريخ الاستحقاق فعادة ما يتم إثباتها فى دفتر اليومية العامة .

#### ٦ — دفتر يومية المقبوضات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات النقدية التى يترتب عليها متحصلات ، أى زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة ، وسواء كانت هذه المتحصلات فى صورة نقدية مباشرة ( نقود ) أو فى صورة نقدية غير مباشرة ( شيكات مثلا ) . ويثبت فى هذا الدفتر كل العمليات التى يكون الطرف المدين فيها هو ح/ النقدية . ولعل أهم هذه العمليات هى المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء . وبالرغم من أن الطرف المدين الذى يتم إثباته فى يومية المقبوضات يكون هو ح/ النقدية بصفة دائمة ، كما هو الحال فى يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائما هو حساب المشتريات ( أو حساب المخزون ) ، فإن دفتر

يومية المقبوضات يكون له جانبان أحدهما مدين من الآخر دائن . ذلك لأن النقدية في الجانب المدين يمكن أن تكون في صورة سائلة مباشرة تودع في خزانة المنشأة أو تكون في صورة شيكات تودع في البنوك ، هذا بالإضافة إلى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدي المسموح به مديناً جزئياً ، وحساب النقدية مديناً بالجزء الباقي ، وعلى هذا الأساس عادة ما ينحصر في الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خزانة الصندوق (أو الخزينة) ، وخزانة البنك (أو البنوك) وخزانة للخصم النقدي المسموح به . ويحتوى الجانب الدائن من الدفتر على خانات للحسابات التي تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية (سواء نقداً أو بشيكات) . وعادة ما تخصص خزانة لكل حساب من الحسابات التي تمثل مصدراً رئيسياً للمتحصلات بهدف متكررة مثل المبيعات النقدية ، أو العملاء ، وأوراق القبض أحياناً ، أما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها في خزانة واحدة للمتحصلات المتنوعة ، مثل المتحصلات من بيع الأصول الثابتة ، أو من تعويضات التأمين ، أو الفوائد الدائنة ، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة . وسنعرض أولاً نموذجاً مبسطاً لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح ، ونوضح كيفية الإثبات فيه عن طريق مثال مبسط .

ونوضح فيما يلي الهدف من كل خزانة من خانات النموذج (الموضح في الصفحة التالية) .

أ - التاريخ : ويدون فيها تاريخ العملية أو تاريخ إثباتها في دفتر يومية المقبوضات والذي يجب أن يتفق مع نفس تاريخ إتمام العملية .

ب - المستند : ويدون فيها رقم المستند المبرر لإجراء القيد .

ج - البيان : ويوضح فيها في العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات .

د - الحسابات المدينة وتكون من أربعة خانات كالآتي :

١ - النقدية : وتستخدم هذه الخزانة في كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع



نموذج مبسط لدوائر يومية المقبوضات

حسابات دائنة		حسابات مدينة				المجموع	البيان	المستند	التاريخ
حسابات متنوعة	أوراق قبض	عملاء	مبيعات	مجموع	بالبنك	بالصندوق	التقديمية		
المبلغ رقم الحساب									
٣٠١ ٥٠٠٠٠٠٠				٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	١	١/١
			٢٠٥٠٠	٢٠٥٠٠		٢٠٥٠٠	٢٠٥٠٠	٣٢	١/٥
		٨٠٠		٨٠٠		٧٨٤	٧٨٤	٧	١/١٠

٥٣٠٢٠٠	١٥٠٠٠٠	١٧٠٣٠٠	٢٣٠٢٠٠	٩٨٠٧٠٠	١٠٢٠٠	٦٦٠٣٠٠	٢٢٠٢٤٠٠	٩٧٠٥٠٠	مجموع
--------	--------	--------	--------	--------	-------	--------	---------	--------	-------

ما تجعل حسابات النقدية ( الصندوق والبنك أو البنوك ) مدينة به في كل قيد من قيود المقبوضات .

٢ - الصندوق ( أو الخزينة ) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل نقداً في خزينة أو صندوق المنشأة - وهي خزانة فرعية للخزانة السابقة .

٣ - البنك ( أو البنوك ) ويدون فيها المبالغ التي تتحصل عن طريق شيكات - وهي الخزانة الفرعية الثانية للخزانة السابقة - ولا بد أن يتساوى مجموع خانات الصندوق والبنك مع خزانة النقدية .

٤ - الخصم المسموح به : ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدي مقابل السداد المبكر لأرصدة حساباتهم .

هـ - المجموع : وهذه الخزانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين ( بحساباته الأربعة ) والذي يجب أن يتساوى مع مجموع الجانِب الدائن ، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة .

و - الحسابات الدائنة وتتكون من أربعة خانات كالآتي :

١ - المبيعات : ويدون فيها المبيعات النقدية .

٢ - العملاء : ويدون فيها تسديدات العملاء من أرصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدي المسموح به ويرحل منها يومياً لحسابات العملاء باستاذ العملاء .

٣ - أوراق القبض : ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض .

٤ - الحسابات المتنوعة : ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بحوارها خزانة لرقم الحساب لتسهيل إجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات ، وإجراء القيد الشهري للخصم يومية المقبوضات .

وحق تزداد الصورة وضوحاً فإن القيود الواردة في النموذج السابق لو تم تسجيلها في اليومية العامة بدلاً من يومية المقبوضات انظمت كالآتي :

### القيد الأول :

٥٠٠.٠٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ البنك)  
٥٠٠.٠٠٠ إلى ح/ رأس المال

إثبات تحميل رأس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم إثبات هذا القيد في يومية المقبوضات في سطر واحد حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرع البنك مدينا بمبلغ ٥٠٠.٠٠٠ جنيه ، وجعل ح/ رأس المال في الحسابات الدائنة في خانة الحسابات المتنوعة دائنا بالقيمة .

### القيد الثاني :

٢٥٠.٠٠٠ من ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)  
٢٥٠.٠٠٠ إلى ح/ المبيعات

إثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم إثبات هذا القيد في سطر واحد في يومية المقبوضات حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرع الصندوق مدينا بمبلغ ٢٥٠.٠٠٠ جنيه مقابل جعل ح/ المبيعات في الحسابات الدائنة دائنا بالقيمة .

### القيد الثالث :

من مذكورين

٧٨٤ ح/ النقدية - (ح/ الصندوق)  
١٦ ح/ الخصم النقدي المسموح به

٨٠٠ إلى ح/ العملاء

إثبات المتحصل نقدا من العميل مسعود ومنحه الخصم النقدي

وقد تم إثبات هذا القيد أيضا في سطر واحد في دفتر يومية المقبوضات حيث جعل ح/ النقدية - ح/ فرع الصندوق مدينا بمبلغ ٧٨٤ جنيه ، وجعل ح/ الخصم المسموح به مدينا بمبلغ ١٦ جنيه ، مقابل جعل ح/ العملاء في الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائنا بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

ويتم إثبات المتحصلات النقدية أو بشيكات بصورة تفصيلية وعلى أساس يومي في يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا به عليه . ثم يتم تجميع اليومية على

مدار فترات زمنية متفق عليها (شهر مثلا) ويتم إجراء قيد ملخص العمليات التي سجلت فيها في دفتر اليومية العامة كالآتي :

من مذكورين  
٩٧٥٠٠ / النقدية

٢٢٤٠٠ الصندوق

٦٦٣٠٠ البنك

١٢٠٠ / الخصم المسموح به

الى مذكورين

٢٣٣٠٠ / المبيعات

١٧٣٠٠ / إجمالي العملاء

١٥٠٠٠ / أوراق القبض

٥٠٠٠٠ / رأس المال

٢٠٥٠ / الفوائد الدائنة

١٢١٥٠ / أتعاب وعمولات

إثبات ملخص عمليات المتحصلات النقدية عن شهر يناير

طبقا لمجاميع يومية المقبوضات

ويتم ترحيل هذا القيد شهريا ( أو على فترات دورية أخرى متفق عليها ) إلى الحسابات الخاصة به في دفتر الأستاذ العام ( لاحظ أننا افترضنا أن تحليل الحسابات المتنوعة هو رأس المال : ٥٠٠٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٢٠٥٠ جنيه ، أتعاب وعمولات ١٢١٥٠ جنيه ) .

هذا ولأن الخدمات المصرفية في العصر الحديث قد أدت في الواقع إلى أن معظم المعاملات التجارية تتم بعميكات ، بالإضافة إلى ما تضيفه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنك بدلا من الاحتفاظ بها في خزائن المنشأة من أمان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس ، فمادة ما يحتفظ في الخزينة بمبالغ محدودة تكفي تغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات تشرية وخلافه ، على أن تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بالبنك . ويتم ذلك

يومية حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه . والواقع أن هذه العملية تؤدي إلى جعل حساب البنك - وهو أحد الحسابين الفرعيين للنقدية - مدينياً بما يودع فيه من نقدية مائلة ، وحساب الصندوق - وهو الحساب الفرعى الثانى من حساب النقدية - دائئياً أى أن مجموع النقدية فى البنك والصندوق ان يتأثر بهذه العملية . ويطلق على هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك ( أو بالعكس كما سيرد فى يومية المدفوعات ) . ويفضل أن تسجل هذه العملية فى دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاضافة ، أى بالطرح من خزانة الصندوق والاضافة فى خزانة البنك دون أن تتأثر باقى خانات يومية المقبوضات .

وانفترض على سبيل الايضاح أن شركة الضمى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر - بتمبر -

٩/١ - بلغت المتحصلات من العميل عبد الجواد ٢٥٠٠ جنيه نقداً ، ٦٣٤٠ جنيه بشيكات . وبلغ الخصم النقدى المسدوح به للعميل على هذه المتحصلات ٦٠ جنيه .

٩/٧ - بلغت المبيعات النقدية للعميل عبد التواب ٣٢٢٠ جنيه حصلت نقداً ٩/١٥ - بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢١٠٠ جنيه بشيك .

٩/١٨ - تم ايداع مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق فى حساب الشركة بالبنك .

٩/٢٧ - بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٥٠٠ جنيه ، منها ٢٠٠ جنيه نقداً والباقى بشيك .

٩/٢٩ - بلغت المبيعات النقدية ٢٠٠ جنيه ، حصل منها نقداً ١٢٠٠ جنيه والباقى بشيك .

٩/٣٠ - ورد شيك من العميل - محمد - بمبلغ ٢٢٤٠ جنيه - سداد الرصيد - حساب -ه- البالغ ٢٣٦٥ جنيه ، ويمثل الفرق خصم نقدى ، كما حصل ١٠٠ من أوراق القبض بالصندوق



وهذا الممدد المحدود من العمليات يظهر دفتر المقتبضات عن شهر سبتمبر كالآتي :  
دفتر يومية المقتبضات

صفحة ١٨

رقب	البيان	حسابات مدينة				المجموع	حسابات دائنة			
		بالحقوق	بالبنك	بمجموع	بمجموع		أوراق القبض	عملاء	مبيعات	حسابات متنوعة
		بالبنك	بالحقوق	بالحقوق	بالحقوق		أوراق القبض	عملاء	مبيعات	حسابات متنوعة
٩/١	الميل عبد الجواد	٩,٨٤٠	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	٣,٥٠٠	٩,٩٠٠	—	٩,٩٠٠	—	—
٩/٧	مبيعات فوائد دائنة	٣,٣٣٠	—	—	—	٣,٣٣٠	—	—	٣,٣٣٠	—
٩/١٥	حركة النقدية	٢,١٠٠	—	—	—	٢,١٠٠	—	—	—	٢,١٠٠
٩/١٨	بيع آلة قديمة	—	(٦,٥٠٠)	—	—	—	—	—	—	—
٩/٢٧	مبيعات	٦,٥٠٠	٢,٥٠٠	—	—	٩,٥٠٠	—	—	—	٩,٥٠٠
٩/٢٩	الميل مسعود وأوراق القبض	٤,٣٠٠	١,٣٠٠	—	—	٤,٣٠٠	—	—	٤,٣٠٠	—
٩/٣٠	مبيعات	٥,٤٤٠	٣,١٠٠	—	—	٥,٤٦٥	—	٢,٣٦٥	—	—
٩/٣٠	مجموع الشهر	٣١,٤١٠	٧,١٣٠	٢٤,٢٨٠	٨٥	٣١,٤٩٥	٣,١٠٠	١٢,٢٦٥	٧,٥٣٠	٨,١٠٠

يتم لإجراء القيد الآتي في دفتر اليومية العامة في ٢٠ / ٩ .

عن مذكورين :		
٣ / المدينة :		٢١٠٤١٠
٧٠١٢٠ المندوق		
٢٨٠٠٠ البنك		
٣ / الخصم المأمور به		٨٥
إلى مذكورين		
٣ / المبيعات	٧٠٥٣٠	
٣ / إجمالي العملاء	١٢٠٢٦٥	
٣ / أوراق القبض	٢٠١٠٠	
٣ / الفوائد الدائنة	٢٠١٠٠	
٣ / الآلة المبيعة	٦٠٥٠٠	
إثبات يخص المنتهات النقدية عن شهر - بتدوير		

ويلاحظ أن القيد الشهري للمخصص به مبة المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خاتمة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل ففي المثال السابق مثلاً بلغ مجموع خاتمة المبالغ المنتهية من الحسابات المتنوعة ٨٠٠٠٠ جنيه . ولإمكان إجراء القيد الشهري في اليومية العامة لإثبات ملخص عمليات المنتهات قنا بتحليل هذا المبلغ إلى مصادر : ٢٠١٠٠ جنيه فوائد دائنة ٦٠٥٠٠ جنيه الآلة المبيعة . ولتسهيل عملية تحليل خاتمة الحسابات المتنوعة إلى الحسابات المكونة لها في كل شهر تم إضافة خاتمة لرقم الحساب . وعند التعرف على رقم الحساب والنظر إلى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذي يجعل دائماً بالقيمة الواردة في خاتمة المبالغ .

#### ٧ - دفتر يومية المدفوعات :

يخصص هذا الدفتر لإثبات العمليات التي يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية أو بصفة جزئية هو حساب النقدية . ويثبت بالدفتر كل العمليات التي يترقب

عليها إنقاص رصيد النقدية ، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق ( الخزينة ) أو بالبنك ( أو البنوك ) . ولعل أهم هذه العمليات هي المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للوردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد أوراق الدفع ، هذا بالإضافة طبعا إلى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة ، والمدفوعات المتنوعة .

ولدفتر يومية المدفوعات ، جانبان أحدهما مدين والآخر دائن . ويحتوى الجانب المدين على الحسابات التى تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية ، حيث يخصص لكل حساب منها خانة إذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية . أما إذا لم تكن العمليات متكررة ، فإن الحساب يجعل مدينا فى خانة الحسابات المتنوعة . ويحتوى الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعية ، الصندوق والبنك ، كما تخصص خانة فى هذا الجانب للخصم النقدى المكتسب .

وكما هو الحال فى دفتر يومية المقبوضات ، فإن مجموع خانات الدفتر فى نهاية كل شهر ( أو أى فترة زمنية أخرى متفق عليها ) يستخدم لأجراء القيد الشهرى للمخصص المدفوعات خلال الشهر بدفتر اليومية العامة . ويتكون الطرف المدين من من القيد الشهرى من مجموع حسابات الجانب المدين ، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خانتي النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب .

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية إستخدامها عن طريق المثال المبسط التالى : قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر :

٩ / ١ : اشترت بضاعة بمبلغ ٦٠٠ جنيه وسددت مبلغ ١٠٠ ر ٢ جنيه بشيك والباقى على الحساب .

٩ / ٧ : سددت حساب شركة التوريدات الحديثة المبالغ ٣٦٥ ر ٧ جنيه بشيك بمبلغ ٢٠٠ ر ٧ جنيه والباقى خصم مكتسب :

٩ / ١٣ : سددت أوراق دفع بمبلغ ١٠٠ ر ١ جنيه نقدا من الصندوق .

١٦ / ٩ : سددت الأجر عن النصف الأول من الشهر بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه  
نقدا من الصندوق .

١٩ / ٩ : إشتريت بضاعة نقدا بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، سددت من الصندوق  
٢٠٠٠ جنيه والباقي بشيك .

٢٢ / ٩ : سددت مصروفات دعاية لـ ٥٠٠ جنيه بشيك .

٢٧ / ٩ : سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٢٠٠٠ جنيه  
بمبلغ ١٦٠٠ جنيه ، منها ١٦٠٠ جنيه من الصندوق و ٢٠٠٠ جنيه بشيك  
والباقي خصم مكتسب .

٣٠ / ٩ : سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٠٠٠ جنيه  
وسددت أجور العمال عن النصف الثاني من الشهر والبالغ قدرها ٢٠٠٠ جنيه  
من الصندوق .

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هي التي تسجل في يومية المدفوعات  
أما المشتريات الآجلة فتسجل في يومية المشتريات . ويلزم لإجراء قيد المخصص  
الشهري ( أو الدوري ) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خاتمة المصروفات في  
الجانب المدين لتحدد حسابات المصروفات التي تجعل مدينة في الاستاذ العام ،  
والمبالغ التي يجعل كل حساب منها مدينا بها ونفس الوضع ينطبق على خاتمة  
الحسابات المتنوعة .

وتظهر العمليات السابقة في يومية المدفوعات على الوجه التالي :

دفتر بومية المذفرعات

صفحة ٢٢

حسابات دائنة			الجموع	حسابات مدينة				اليان	رق. ر. م.		
ختم	الائدية			حسابات متنوعة	مصرفات		اوراق دفع			موردون	مشتريات
	الجموع	بالبنك			بالصندوق	رقم الحساب					
١٦٥	٢٠١٠٠	٢٠١٠٠	—	٢٠١٠٠	—	—	—	—	٢٠١٠٠	مشتريات	٩/١
	٧١٢٠٠	٧١٢٠٠	—	٧١٣٦٥	—	—	—	٧٣٦٥	—	شركة التوريدات الحديثة	٩/٧
	١٠٥٠٠	—	١٠٥٠٠	١٠٥٠٠	—	—	١,٥٠٠	—	—	اوراق دفع	٩/١٣
	٣٦٠٠	—	٣٦٠٠	٣٦٠٠	—	٣٦٠٠	—	—	—	الاجور	٩/١٦
	٤٠٥٠٠	٢٠٥٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٥٠٠	—	—	—	—	٤٥٠٠	مشتريات	٩/١٩
٤٠	٥٠٠	٥٠٠	—	٥٠٠	—	—	٥٠٠	—	—	دعامة واهلان	٩/٢٣
	٤٠١٦٠	٣٠٠٠٠	١٠١٦٠	٤٠٢٠٠	—	—	—	٤٠٢٠٠	—	شركة صنفون التجارية	٩/٢٧
	٣٠٣٠٠	—	٣٠٣٠٠	٣٠٣٠٠	—	٣٠٣٠٠	—	—	—	الاجور	٩/٣٠
	١٠٦٠٠	١٠٦٠٠	—	١٠٦٠٠	—	—	١٠٦٠٠	—	—	المرتبات	
٣٠٥	٢٨٠٣٦٠	١٦٠٩٠٠	١١٠٤٦٠	٢٨٠٥٦٥	—	٨٠٩٠٠	١,٥٠٠	١١,٥٦٥	٦,٦٠٠	مجموع الشهر	



ويظهر قيد الملمحش الشهري ليومية المدفوعات في اليومية العمامة للبيان على الوجه الآتي :

من مذكورين		
س / المشتريات (أو س / المخزون)		٦٢٦٠٠
س / إجمالي الموردين .		١١٥٦٥
س / أوراق الدفع		١٥٥٠٠
س / الأجور (٣٢٦٠٠ + ٣٢٢٠٠)		٦٢٨٠٠
س / المرتبات		١٢٦٠٠
س / الدعاية والإعلان		٥٠٠
إلى مذكورين		
س / النقدية	٢٨٢٣٦٠	
١١٢٤٦٠ بالسندوق		
١٦٢٩٠٠ بالبنك		
س / الخصم المكتسب	٢٠٥	
إثبات ملخص المدفوعات النقدية من شهر سبتمبر .		

ويتم الترحيل يوميا من خزانة الموردين لحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ الموردين . أما القيد الشهري فيرحل للحسابات المذكورة فيه في دفتر الأستاذ العام .

#### ٨ - ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية :

من استعراضنا لأجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع في البنود السابقة نجد أن هذه العمليات — بالإضافة إلى كونها تتعلق بحسابات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات — تنقسم إلى قسمين : الأول يمكن أن نطلق عليه العمليات الآجلة ، وهي تتمثل في أغلب في عمليات الشراء والبيع بالآجل ، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية ، وهي التي يترتب عليها زيادة أو نقصان رصيد النقدية لدى المشروع وتم هذه العمليات النقدية والآجلة على مدار الفترة المحاسبية ، ومن ثم يلزم تحليلها وإثباتها في دفاتر اليومية وتبويبها في

دفاتر الأستاذ على مدار الفترة . وبالإضافة الى ذلك فإن هناك بعض العمليات المحاسبية التي يلزم إجرائها وإثباتها وتبويبها في نهاية الفترة المحاسبية ، وهي العمليات التي أطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات .

وإذا تعددت عمليات المشروع اليومية فإنه يصبح من الصعب ، إن لم يكن من المستحيل ، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الأستاذ العام ، لكي يعطى البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجة فوق ما يمكن تصوره لإمكان الإستخدام المتيسر . ولذلك يلجأ المشروع إلى اليومية المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة ، لتوفير إمكانية تقسيم العمل ، والإقتصاد في التكلفة والزمن ، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة في الوقت المناسب .

وتسجل العمليات الآجلة في المشروعات التجارية في يومين المشتريات والمبيعات ، حيث يسجل في الاولى عمليات الشراء الآجلة يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات الموردين الفردية في دفتر أستاذ يخص الحسابات الموردين ويسجل في الثانية عمليات البيع الآجل يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات العملاء في أستاذ العملاء . وبالإضافة إلى هاتين اليومييتين الأساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسموحات المشتريات وأخرى لمردودات ومسموحات المبيعات إذا تعددت العمليات الخاصة بها، ويسجل في الاولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسموحات المشتريات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات الموردين في أستاذ الموردين، ويسجل في الثانية مردودات ومسموحات المبيعات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها الحسابات العملاء في أستاذ العملاء . وإذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالاوراق التجارية فإنه يمكن أيضا أن يخص يومية مساعدة لاوراق القبض أو يومية مساعدة لاوراق الدفع أو كلتاهما وتخصص كل هذه اليومييات الستة لإثبات العمليات الآجلة . ومن هذه اليومييات الستة ثلاثة مدينة بطبيعتها ، وتوضح الطرف الدائن من القيد ، وثلاث دائنة بطبيعتها

وتوضح الطرف المدين من القيد واليوميات المدينة هي: المشتريات ، مردودات ومسموحات المبيعات ، أوراق القبض . ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ويكون الطرف الدائن من القيد في يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، كما يكون الطرف الدائن من القيد في يومية أوراق القبض هو حساب مقدم الورقة في أستاذ العملاء .

أما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهي : المبيعات ، مردودات ومسموحات المشتريات ، وأوراق الدفع ، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية المبيعات هو أحد حسابات العملاء ، ويكون الطرف المدين من القيد في يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو أحد حسابات الموردين في أستاذ الموردين ، كما يكون الطرف المدين من القيد في يومية أوراق الدفع هو حساب الساحب في أستاذ الموردين .

وتسجل العمليات النقدية التي يقوم بها المشروع في يوميات المقبوضات والمدفوعات ولكل من هاتين اليوميتين جانبان ، أحدهما مدين والآخر دائن . ففي يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والحصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الأخرى المتنوعة دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء بأستاذ العملاء . وفي يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية وأوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الأخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والحصم المكتسب دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين في أستاذ الموردين .

ولا يعني ما تقدم الإستغناء عن دفتر اليومية العامة ، ولكن كل ما في الأمر أن استخدامهما يكون محمدا لأغراض معينة أهمها الآتي :

١ — تسجيل المخصصات الدورية ( الشهرية ) لليوميات المساعدة لأغراض  
تسجيلها في الاستاذ العام .

٢ — تسجيل العمليات التي لا يمكن تسجيلها في اليوميات المساعدة المخصصة  
لأغراض معينة . مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات في حالة  
عدم تخصيص يومية مساعدة لها ، تسجيل عمليات الشراء الآجل للأصول الثابتة  
والبيع الآجل لها ، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الأوراق التجارية  
وما الى ذلك .

٣ — تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات في نهاية الفترة المحاسبية

٤ — تسجيل قيود إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في الحسابات  
الختامية في نهاية الفترة المحاسبية .

٥ — تسجيل قيود تصحيح الأخطاء .

ولا يعنى أيضا استخدام أستاذ العملاء وآخر للموردين ، إمكانية الإستغناء  
عن الأستاذ العام في هذا الصدد . فبالإضافة إلى البيانات التفصيلية الواردة في هذين  
الدفتين فإن الأستاذ العام يظهر حسابات العملاء في صورة إجمالية في حساب  
إجمالي العملاء وكذلك حسابات الموردين في حساب إجمالي الموردين . وكما  
سبق أن ذكرنا فإن إجمالي العملاء وإجمالي الموردين يعتبر من الأدوات الهامة  
في المساعدة على اكتشاف الأخطاء ، كما أن كل من الحسابين يعتبر تقرير مختصر  
في صورة إجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين .

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب إجمالي الموردين ونموذج حساب  
إجمالي العملاء البيانات في صورة إجمالية في دفتر الأستاذ على الوجه الموضح في  
كل منها فيما يلي :

/ إجمال العملاء

من / النقدية - المخصص الدوري	XXXX	رصيد أول الفترة = مجموع	XXXX
ليومية المقبوضات		أرصدة العملاء بأستاذ العملاء	
من / الخصم المسموح به -	XXXX	أول الفترة	
المخصص الدوري ليومية		الى / المبيعات - المخصص	XXXX
المقبوضات		الدوري لمجموع يومية المبيعات	
من / مردودات المبيعات -	XXXX	الآجلة	
المخصص الدوري ليومية مردودات		الى / أوراق القبض - الأوراق	XXXX
ومسوحات المبيعات ، أو اليومية		المرفوعة	
العامة .		الى / أوراق القبض برسم	XXXX
من / مسوحات المبيعات -	XXXX	التحصيل ، أو برسم التأمين	
كالقيد السابق .		الى / النقدية - المخصص الدوري	XXXX
من / أوراق القبض - المخصص	XXXX	ليومية المدفوعات بأوراق	
الدوري ليومية أوراق القبض ،		القبض السابق خصمها البنك ،	
أو اليومية العامة		والمدة قيمتها البنك ، وبمصاريف	
من / مخصص الديون المشكوك	XXXX	البروتست والمصاريف القضائية .	
فيها - بالديون المعدومة -		الى / المحمول إليه - في حالة رفض	XXXX
يومية عامة		أوراق القبض المحمولة لغير -	
رصيد آخر الفترة = مجموع	XXXX	يومية عامة .	
أرصدة العملاء بأستاذ العملاء		الى / للفوائد الدائنة - فوائد	XXXX
آخر الفترة		تحدد أوراق القبض والفوائد	
		المحسوبة على أرصدة العملاء	
		وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة	
		- يومية عامة .	
	XXXX		XXXX



له

٣ / إجمال الموردين

منه

رصيد أول الفترة = مجموع	XXXX	إلى / التقديرات - المخصص الدوري	XXXX
أرصدة الموردين بأستاذ الموردين		ليومية المدفوعات .	
أول الفترة .		إلى / الخصم المكتسب - المخصص	XXXX
من / المشتريات - المخصص	XXXX	الدوري ليومية المدفوعات	
الدوري مجموع يومية المشتريات		إلى / مردودات المشتريات -	XXXX
الاجلة		المخصص الدوري ليومية مردودات	
من / أوراق الدفع - أوراق	XXXX	ومسموحات المشتريات ، أو	
مرفوعة - يومية عامة		اليومية العامة .	
من / مصاريف قضائية - التوقف	XXXX	إلى / مسموحات المشتريات -	XXXX
عن السداد في أوراق الدفع ،		كالقيد السابق .	
يومية عامة .		إلى / أوراق الدفع - المخصص	XXXX
من / فوائد مدينة - فوائد	XXXX	الدوري مجموع يومية أوراق	
تجديد أوراق الدفع والفوائد		الدفع ، أو اليومية العامة	
المحسوبة على أرصدة الموردين		إلى / أوراق القبض - الأوراق	XXXX
وتسوية الفوائد المدينة المستحقة		المحولة لموردين ، يومية عامة	
- يومية عامة .		إلى / التصفية - في حالة إفلاس	XXXX
		المشروع	
		رصيد آخر الفترة = مجموع	XXXX
		أرصدة الموردين بأستاذ الموردين	
		آخر الفترة .	
	XXXX		XXXX

## ٩ - النظام المحاسبى والقيود المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة :

سبق أن ذكرنا أن الإجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ القيد المزدوج ، الذى يتضمن أن لكل عملية من العمليات طرفان متساويان فى القيمة أحدهما مدين والآخر دائن ، مهما تعددت الحسابات فى أى من الطرفين أو كلاهما . وعلى هذا الأساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها وأخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا أن مجموع الأرصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائماً مع مجموع الأرصدة الدائنة للحسابات الدائنة ( ما لم توجد أرصدة شاذة ) فى أى تاريخ ( أو لحظة ) معينة . وقد تحدثنا من صحتة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبى قاصراً على اليومية العامة والاستاذ العام ، حيث لليومية العامة جانبان أحدهما مدين والآخر دائن ، ولا بد من تساويهما لكل قيد يتم إثباته فيها ولكل القيود بصفة مجمعة . كما أن أرصدة الحسابات بالاستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع أحدهما مدين والآخر دائن بما يمكن من إعداد ميزان المراجعة فى صورة متوازية .

ويتربى على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة ، كما سبق وتبيننا ، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للقيد ( الطرف الدائن فى يومية المشتريات مثلاً ) ، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به فى دفتر استاذ مساعد ( استاذ الموردين مثلاً ) مستقل عن الاستاذ العام . بينما الحساب الذى يمثل الطرف الآخر للعملية ، والذى تسمى بإسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد فى العادة ( س / المشتريات مثلاً ) فيرحل إليه المجاميع الدورية لليومية فى دفتر الاستاذ العام . وبذلك تقع الحسابات التى تمثل الجانب المدين أو الدائن للقيد فى دفتر استاذ معين بينما تقع الحسابات التى تمثل الجانب الآخر للقيد فى دفتر استاذ آخر ( العملاء فى استاذ العملاء والمبيعات فى الاستاذ العام فيما يختص ببيومية المبيعات الاجالة مثلاً ) . فإذا صككت اليوميات والدفاتر المساعدة

تعتبر بديلا كاملا لليومية العامة والاستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات ، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات في دفاتر الاستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع أرصدة الحسابات الموجودة في دفتر الاستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة ، ويتحقق مبدأ القيد المزدوج . ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات إجمالية تمثل دفاتر الاستاذ المساعدة في دفتر الاستاذ العام ، وإلا فلن يتحقق توازن الميزان . وهذه هي ما تسمى بالطريقة الإنجليزية لمعالجة اليومية والدفاتر المساعدة . وتقتضى ظهور أرصدة العملاء من واقع استاذ العملاء ، وأرصدة الموردين من واقع استاذ الموردين في ميزان المراجعة دون وجود حساب لأجمالي العملاء أو لإجمالي الموردين في الاستاذ العام .

أما الطريقة التي أتبناها والتي يطلق عليها الطريقة الفرنسية ، فهي تعتبر اليومية والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية في إطار النظام المحاسبي . وعلى هذا الأساس فإن كل العمليات التي يقوم بها المشروع لا بد وأن تثبت في اليومية العامة ، وترحل للاستاذ العام ولو بمسودة إجمالية استنادا إلى التفاصيل الواردة في السجلات البيانية . وفي ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والاستاذ العام عصب النظام المحاسبي المالي ، والتي منها يمكن التوصل إلى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالي . وفي ظل هذه الطريقة ، وهي الشائعة في الاستخدام ، يمثل كل استاذ من الدفاتر المساعدة بحساب إجمالي في دفتر الاستاذ العام ويكتفى بأظهار رصيد هذا الحساب الإجمالي في ميزان المراجعة معكبدل لتفاصيل أرصدة الحسابات التي يمثلها في الاستاذ المساعد ، وعلى هذا الأساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا استخدام الحسابات الإجمالية .

وتطبيقا لهذه الطريقة يلزم إجراء قيد دورى فى اليومية العامة لإثبات  
الملخص الإجمال اليوميّات المساعدة . ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل  
للمحسابات الواردة فيه فى الأستاذ العام . أما اليوميّات ، والتي تعد بمثابة  
سجلات تفصيلية تحليلية بيانية فى إطار النظام المحاسبى ، فيرحل منها  
لدفاتر الأستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للأستاذ العام  
بطريق مباشر .

## أسئلة وتمارين

### على الفصل التاسع

#### أولا - الأسئلة :

١ - أرسم نموذج مبسط ليومية مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات .

٢ - لماذا يعد الخصم النقدي المسموح به من الخانات الرئيسية في يومية المقبوضات ، ولماذا يعد الخصم النقدي المكتسب من الخانات الرئيسة في يومية المدفوعات .

٣ - برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدونة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك .

٤ - د يعتبر دفتر الأستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الأستاذ المساعدة في ظل الطريقة التي أتبعناها ، وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن إعداد ميزان مراجعة لأستاذ الموردين في صورة متوازنة .

٥ - علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها أو عدم صحتها باختصار شديد :

أ - لا نسجل في يومية المبيعات إلا عمليات البيع الآجل ، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدي فيها .

ب - إذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضى بالضرورة استخدام أستاذ مساعد للعملاء وإلا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة .

ج - باستخدام اليوميات المساعدة يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .



- د - تعد يومية المشتريات مسورة عكسية من يومية المبيعات .
- هـ - يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة في تصميم يومية المشتريات ، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات .
- و - يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند .
- ز - يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد .
- ح - يرحل من يومية المقبوضات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ العملاء من واقع خانة العملاء ، ولحسابات الأخرى في الاستاذ العام .
- ط - يرحل من يومية المدفوعات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ الموردين ، أما باقى الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية .
- ي - لا تعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبى في ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك في ظل الطريقة الفرنسية .
- ك - يقتصر استخدام اليومية العامة في حالة استخدام اليوميات المساعدة على إثبات قيود التسوية والافعال في نهاية الفترة المحاسبية .
- ل - تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد ، أما يوميات المردودات والمسحوبات والمقبوضات والمدفوعات فمن ذات الجانبين .

ثانياً - التمارين :

التمرين الأول :

فما يل بعض العمليات المطلوب اثباتها في يومية المبيعات الآجلة وإجراء قيد الملخص الشهري لها ، والترحيل للحسابات الملائمة :

٩/٤ — بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه لشركة دويدار .

٩/٧ — تحصيل عملاء بنصم نقدي ٢٪ ، إجمالى المبلغ ١٠٠٠٠ جنيه  
٩/١٤ — بيع بضاعة للسيد / عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

٩/١٧ — بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ، كارد العميل محمود بضاعة من يوم ٩/١٤ بمبلغ ٢٢٠٠ جنيه .

٩/٢٢ — تحصل من عبد الحميد محمود رصيد حسابه عن صفات مبيعات ٩/١٤ .  
٩/٢٥ — بيع بضاعة بمبلغ ٧٦٠٠ جنيه للعميل سمعدون والحصول على كميالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور .

٩/٣٠ — بيع بضاعة بمبلغ ٢٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة .

#### التمرين الثانى :

المطلوب : لإثبات العمليات الآتية فى دفاتر شركة النصر التجارية التى تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : يومية المبيعات ، يومية المشتريات ، يومية المقبوضات ، يومية المدفوعات ، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة فى دفاتر الأستاذ وإجراء قيود المخصصات الشهرية لليوميات المساعدة وترجيلها .

١٠/٢ — باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ جنيه ١٣٠٠ (شروط البيع الآجل ٢٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم) بالفاتورة رقم ١٩٠ .

١٠/٣ — اشترت بضاعة من شركة الضمى بتاريخ ١٠/٢ وتسليمها اليوم بمبلغ ٢/٤٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ يوم ، صافى ٦٠ يوما .

١٠/٥ — اشترت آلات من شركة التجارة الآلات بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه بشروط

صافي ٢٠ يوم - وفي نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ١٤٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١٠١ .

١٠/٧ : إقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٣.٠٠٠ جنيه أودعت حسابها الجاري بالبنك .

١٠/٨ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ١٠/٥ بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه بشروط : ٢٪ / ١٠ صافي ٣٠ يوم .

١٠/٩ : سددت لإيجار المحل عن شهر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .

١٠/١٠ : باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ١٨٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١١ .

١٠/١١ : تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ١٢٧٤ جنيه سداد لمبيعات يوم ١٠/٢ ، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ١٠/٣ بشيك ( فاتورة بتاريخ ١٠/٢ ) .

١٠/١٢ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ بمبلغ ٢٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام ، صافي ٦٠ يوم .

١٠/١٤ : بلغت المبيعات النقدية في ذلك اليوم ٤٢٢٠ جنيه .

١٠/١٥ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٠/١٢ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الاصناف للواصفات وفي نفس التاريخ أرسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ١٠/٨ ( فاتورة بتاريخ ١٠/٥ ) .

١٠/١٦ : باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٢ .

١٠/١٩ : حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سدادا لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠ ، وفي نفس اليوم سادت فاتورة شركة عبد الصمد

بتاريخ ١٠/٩ نقدا ( من الصندوق ) وحصلت على الخصم .

١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقدا  
بالصندوق .

١٠/٢٤ : تسلت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ  
١٢٥٠ جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم .

١٠/٢٦ : تسلت نقدا بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سداد  
لمبيعات يوم ١٠/١٦ ، وباعت في نفس اليوم بضاعة للعميل عبد الرحيم بمبلغ  
٧٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١١٣ .

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٣٦٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه  
بشيكات ، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ١٧٥٠ جنيه منها  
٥٠٠ جنيه بشيكات .

### التمرين الثالث :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر :

١١/١ : اشترت مواد ومهمات بيعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقدا وسددت رصيد  
المورد عبد الستار بمبلغ ٢٣٧٠ جنيه بشيك وحصلت على خصم نقدي منه  
بمبلغ ٣٠ جنيه .

١١/٢ : باعت بضاعة لشركة اخوان سعدون بمبلغ ٦٥٢٠ جنيه على  
الحساب بفاتورة رقم ٣١١ ، كما باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه  
حصل منها في الصندوق ٥٠٠ جنيه والباقي بشيك .

١١/٦ : اشترت اثاث وتركيبات بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه على الحساب ،  
واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٠٠٠  
جنيه بشيك والباقي على الحساب بشروط ٢ / ١٠ أيام ، صافي ٣٠ يوم ،  
وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥ .

١١/٩ : سددت مصروفات دعاية وإعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت  
المصروفات الشرية من الصندوق ٢١٠ جنيه .

١١/١٢ : ردت شركة إخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٢٥٠ ر جنيه من  
مبيعات يوم ١١/٣ ، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه  
على الحساب ، فاتورة رقم ٣١٢ .

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٧٠٠ جنيه ، وسددت  
مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك، وأودعت بالحساب  
الجاري بالبنك ٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق .

١١/١٧ : أخطر البنك الشركة بأن العميل مسعود قد توقف عن سداد  
الكبيالة المسحوبة عليه والمخصوصة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٥٠٠ جنيه وقام  
البنك بالإجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك  
بقية الكبيالة .

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٢٠٠ جنيه من الصندوق،  
٣١٠٠ شيكات ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٢٨٥٠  
جنيه بشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم ، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩ .

١١/٢٣ : باعت الشركة إحدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه وحصلت  
القيمة بالصندوق ، كما باعت بعض الأثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ  
٩٠٠ جنيه على الحساب .

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق  
٢٠٠ جنيه ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٥٠٠ جنيه  
بشروط ١ / ٢٠ يوم ، صافي ٦٠ يوم ، وبلغت المبيعات النقدية ١٢٧٥ جنيه  
حصل منها ٢٧٥ جنيه بالصندوق ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل ومداين  
٤٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦ .



١١/٢٩ : سحبك على شركة الشروق كبيالة بمبلغ ٣٧٧٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه سدادا لرصيد حسابها ، وقامت بخخص الكبيالة في البنك في نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٣٥٠ جنيه . وقامت بسداد حساب المورد عبد الودود عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب .

١١/٣٠ ، سددت الإيجار عن الشهر بمبلغ ١٢٠٠ جنيه بشيك، والاجور عن الشهر بمبلغ ٢٢٣٠٠ جنيه من الصندوق ، كما بلغت الفوائد المستحقة والتي لم تسدد بعد في نهاية الشهر ١٢٠ جنيه .

فإذا علمت أن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : المبيعات الآجلة، المشتريات الآجلة ، المقبوضات ، المدفوعات ، أوراق القبض .

المطلوب (١) إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة في دفاتر الأستاذ الملائمة .

(٢) إجراء قيود لإثبات الملتزمات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة في الأستاذ العام .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء وأستاذ الموردين في نهاية الشهر .

#### التمرين الرابع :

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر شركة - رشا التجارية في ١/٤/٧٤ : أستاذ العملاء : العميل عبد الجبار ١٢٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه ، العميل عبد الجليل ١١١٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ٢٢٤٠ جنيه ، أستاذ الموردين : شركة أمل ١٩٠٠ جنيه ، شركة أمانى ٦٠٠ جنيه ، شركة سوريا ٢١٠٠ جنيه ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه .

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/٢ : بلغت المبيعات النقدية ١١٠٠ جنيه بالصندوق ، ٣٥٠ جنيه بشيكات ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ١٢٥٠ جنيه فأتورة رقم ١/٤ ، والعميل عبد المولى ٣٠٠ جنيه فأتورة رقم ١/٥ .

١/٥ : بلغت المشتريات النقدية الآتى : بضاعة من الصندوق ٢٣٠٠ جنيه ،  
أثاث بشيك ١٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات بشيك ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت  
المشتريات الآجلة الآتى : من شركة أمل ١٣٠٠ جنيه بشروط ٢٪ / ١٠ أيام  
صافي ٣٠ يوم ، فاتورة بتاريخ ١/٤ ، من شركة حسام ١٢٠٠ جنيه بشروط  
صافي ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٢ . كما بلغت تسديدات الشركة للوردين الآتى :  
شركة أمل ١٤٨٠ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك ، شركة سونيا  
١٩٥٠ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٥٠ جنيه نقداً و ١٥٠٠ جنيه  
بشيك . وبلغت المتحصلات من العملاء الآتى :

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه ، العميل  
عبد الجسور سدد ١٢٤٠ جنيه بشيك وقدم كميالة مسحوبة على حدود معرفته  
ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه بياقى رصيد حسابه .

١/١٠ : باعت الشركة نقداً : أثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصص بالصندوق ،  
آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك ، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق ،  
بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد  
الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠  
جنيه ، العميل عبد الجسور ١٠٠٠ جنيه ، العميل عبد المولى ٢٥٠٠ جنيه ،  
بفواتير أرقام ١/٩ ، ١/١٠ ، ١/١١ ، ١/١٢ على التوالي . وقد سدد  
عبد المولى فاتورة الشركة رقم ١/٥ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدي ٦٠ جنيه .

١/١٥ : بلغت المدفوعات النقدية الآتى : شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك ،  
الاجور ٢٥٠ جنيه من الصندوق ، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠  
جنيه من الصندوق والباقي بشيك ، فواتير مدينة ١٠ جنيه بشيك ، كما بلغت  
المتحصلات النقدية الآتى : إيجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك ، مبيعات بضاعة  
١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ، ٢١٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجبار  
٢٦٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجليل ٦١٠ جنيه بالصندوق .

١/٢ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدي

بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه . كما وردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سنداً إذنياً بالمبلغ الباقي يستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه .

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتي : العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٠٢٥٠ جنيه ، العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه ، بفواتير أرقام ١/٢٢ ، ١/٢٣ ، ١/٢٤ ، ١/٢٥ على التوالي . وبلغت المتحصلات النقدية في نفس اليوم الآتي : من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق ، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك ، من الفوائد الداكنة ١٥٠ جنيه بشيك .

١/٣١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتي : من شركة أمل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٣٠ يوم ، من شركة سونيا ٢٠٠٠ جنيه بشروط صافي ٣٠ يوم ، من شركة سميلة ١٠٦٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافي ٢٠ يوم . كما بلغت التسديدات النقدية ، أجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق ، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات ، دعاية وإعلان ٣٥٠ جنيه بشيك ، شركة سميلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق .

المطلوب : (١) إثبات العمليات السابقة في دفاتر اليومية المناسبة وترحيلها لحسابات الأستاذ الملائمة .

(٢) إجراء قيد المخصص الشهري لليوميات المساعدة وإتمام الترحيل للحسابات الملائمة .

(٣) إعداد ميزان مراجعة أستاذ العملاء ، وإستاذ المورد في ١/٣١/١٩٧٤ .

التمرين الخامس :

فيما يلي أرصدة بعض الحسابات في ١/٢/٧٤ كما ظهرت في دفاتر شركة

الصباح التجارية : إجمال العملاء : ٢٣ر١٥٠ جنيه ، إجمال الموردين : ١٦ر٧٥ جنيه ، أوراق القبض ١٣ر٥٠٠ جنيه ، أوراق الدفع : ٨ر٢٥٠ جنيه .

وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة في نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر : مجموع يومية المشتريات الآجلة ٢٢ر٨٥٠ جنيه ، مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧ر٣٥٠ جنيه ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢ر٣٥٠ جنيه منها ٢ر٠٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١ر١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية أوراق القبض ٦ر٥٠٠ جنيه ، مجموع يومية أوراق الدفع ٧ر٧٥٠ جنيه ، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢ر٦٠٠ جنيه ، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧:٥٠٠ جنيه وتحليل قيد المخصص الشهري ليومي المقبوضات والمدفوعات في اليومية العامة وجد الآتي :

يومية المقبوضات : صندوق ٢٥ر٥٠٠ جنيه ، بنك ١٤٤ر٥٠٠ جنيه ، خصم ٢ر٦٠٠ جنيه ، مبيعات ٤٨ر٠٠٠ جنيه ، عملاء ٨٤ر٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض ١١ر٠٠٠ جنيه ، بيع أراضي ٢٥ر٠٠٠ جنيه ، بيع آلات ٣ر٦٠٠ جنيه ، عمولات ٦٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه .

يومية المدفوعات : صندوق ١٢ر٥٠٠ جنيه ، بنك ٦٣ر٦٠٠ جنيه ، خصم ١ر٤٠٠ جنيه ، مشتريات ٢٥ر٠٠٠ جنيه ، موردين ٢٢ر٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع ٩ر٢٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه ، دعاية وإعلان ٢٥٠ جنيه ، إيجار ٥٠٠ جنيه ، مياه وإنارة ١٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٨ر٠٠٠ جنيه ، سيارات ١٠ر٠٠٠ جنيه .

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتي :

أوراق قبض مرسلة للحصول ٣ر٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض محسومة ٢ر٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوعة ١ر٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥ جنيه ، أوراق قبض محولة لموردين ١ر٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية العامة اللازمة في نهاية الشهر .  
(٢) تصوير الحسابات اللازمة في الاستاذ العام وتحويل هذه القيود اليها .

التمرين السادس :

ظهرت أرصدة بعض حسابات الاستاذ العام في بداية ونهاية شهر مارس لشركة سعر التجارية كالآتي :

الحساب	الرصيد في أول مارس	الرصيد في آخر مارس
إجمالي العملاء	٢٠٥٠٠ جنيه	٢٠١٠٠ جنيه
إجمالي الموردين	٦٠٤٠٠ د	٨٠٥٠٠ د
أوراق القبض	٢٠٥٠٠ د	٤٠٦٠٠ د
أوراق الدفع	٣٠٢٠٠ د	٢٠٣٠٠ د
المشتريات	٥٨٠٧٥٠ د	٩
المبيعات	٩٧٠٨٥٠ د	٩

وفيما يلي بعض البيانات المسجلة في دفاتر الشركة خلال الشهر :

يومية المقبوضات : متحصلات نقدية من العملاء ٢٠٣٢٠٠ جنيه ، خصم  
نقدى ٨٠٠ جنيه ، متحصلات من أوراق قبض ٣٠٠٠ جنيه ، مبيعات  
١٨٠٥٤٠ جنيه .

يومية المدفوعات : مدفوعات نقدية لموردين ١٦٠٢٥٠ جنيه ، خصم نقدى  
٧٥٠ جنيه ، مشتريات ١١٠٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع موددة ٤٠٥٠٠ جنيه ،  
مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيه .

اليومية العامة : أوراق قبض محولة لموردين ٣٠٠٠ جنيه ، ديون معدومة  
٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم استحصل ٢٠٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوضة  
من الأوراق الموددة في البنك للاستحصل ٣٠٠٠ جنيه ، فوائد تجديد أوراق  
قبض ١٥٠ جنيه .

المطلوب : تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس .



## الفصل العاشر

في

### المحاسبة في المشروعات الصناعية

١ - مقدمة :

تعرضنا حتى الآن لإجراءات الدورة المحاسبية في المشروعات التجارية والخدمية ، والتي فيها يكون المصدر الرئيسى لإيرادات المشروع هو الإتجار في البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع ، أو أداء الخدمات للعملاء . أما في المشروعات الصناعية ، موضوع هذا الفصل ، فإن إيرادات المشروع تنأت أساسا من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التي يقوم المشروع بنفسه بإنتاجها لأغراض بيعها لعملائه . فالمشروع الصناعى يحصل على مواد أولية فى صورتها الخام أو فى صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع إلى سلع ومنتجات صالحة للبيع لعملائه . ويستخدم المشروع لأغراض عمليات التحويل الصناعية التي يقوم بأجرائها على المواد الأولية ما ينتاج لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعدات وعمال ومهندسين ، وما إلى ذلك . وعادة ما تكون السلعة التي تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة في الشكل والجرم والخواص عن المواد الأولية المستخدمة في إنتاجها . وتكون إيرادات المشروع الصناعى أساسا من مبيعاته من منتجاته ، بينما تتكون إيرادات المشروع التجارى من مبيعاته من السلع والبضائع التي يتم شرائها لأغراض إعادة بيعها من إنتاج الفسيد . وبينما تتكون تكلفة مبيعات المشروع التجارى من تكلفة البضاعة التي يتم بيعها من مشترياته ، فإن تكلفة مبيعات المشروع الصناعى تتكون من تكلفة ما يتم بيعه من إنتاجه . وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفة في المشروعات

الصناعية تحديد تكلفة الانتاج الذي يتدفق من العمليات الصناعية المشروع .  
وعندما تتحدد هذه التكلفة ، فإن موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الانتاج  
لا يختلف كثيرا عن تحديد تكلفة البضاعة المباعة في المشروعات التجارية .

#### ٢- عناصر تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية :

تنقسم تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية إلى ثلاثة عناصر أساسية هي :  
المواد الأولية والخامات المستخدمة في العمليات الإنتاجية ، تكلفة العمالة التي  
تساعد في تحويل هذه المواد الأولية والخامات إلى منتجات قابلة للبيع ، وتكلفة  
خدمات الأصول الثابتة المستنفدة في العمليات الصناعية . وقد جرت العادة في  
محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر إلى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر  
غير مباشرة على المنتج ، والعناصر المباشرة هي تلك التي يمكن تخصيصها إلى منتج  
معين على وجه التحديد، ومن ثم يمكن معرفة مقدار إحتياجات المنتج من كل  
منها بدرجة كبيرة من الدقة . كما ترتبط هذه العناصر ارتباطا مباشرا بحجم  
الانتاج (عدد وحدات الانتاج) فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه ، أما العناصر  
غير المباشرة فهي تلك التي تخدم العمليات الإنتاجية عموما ولا ترتبط بوحدة  
الانتاج بطريق مباشر . وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الانتاج،  
كما هو الحال في العناصر المباشرة ، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات في حجم الانتاج .  
كما قد لا توجد أي روابط بين بعضها والتقلبات في حجم الانتاج . وتتكون العناصر  
المباشرة من المواد المباشرة والأجور المباشرة ، أما العناصر غير المباشرة فيطلق  
عليها المصاريف الصناعية غير المباشرة ، وتتكون من باقي عناصر تكلفة الانتاج  
بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة .

وتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الأولية والخامات والسلع شبه المصنعة  
التي تدخل في تكوين المنتج بطريق مباشر . فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة  
في صناعة ألواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموما . كما أن ألواح الصاج  
تعتبر مواد مباشرة في صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلا .  
والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة في صناعة غزل القطن ، كما أن غزل القطن

يعتبر مواد مباشرة في صناعة النسيج ، وهكذا . ولا يعتبر كل المواد المستخدمة في العمليات الصناعية موادا مباشرة على المنتج . فزيت البترول ومواد الوقود الأخرى كالفحم مثلا تعتبر من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها . ولكنهما لا تعتبر من المواد المباشرة على الإنتاج لأنها لا تدخل في تكوين المنتج بصفته المادية ، وإنما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها المواد غير المباشرة .

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها ( الصافي بعد خصم الخصم النقدي المكتسب في حالة وجوده ) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشتري كما يجب أيضا أن تتضمن التكلفة تكلفه التخزين والمناولة في مخازن المشتري حتى تصبح في متناول العمليات الصناعية .

وتمثل الأجور المباشرة مقابل الخدمات التي يحصل عليها المشروع من العاملين في العمليات المؤدية لإنتاج السلع والخدمات التي ينتجها بطريق مباشر . مثال ذلك أجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الأجزاء وتشطيب المنتجات وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تتناول عمليات متعلقة بإنتاج المنتج بطريق مباشر . أما أجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والسكتبة ، وما إلى ذلك من أنواع العمالة التي تؤدي خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الأجور المباشرة ، وإنما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها الأجور غير المباشرة . ويمكن التفرقة بين الأجور المباشرة والأجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الانتاج . والأجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات في حجم الانتاج ارتباطا كبيرا ، بينما لا توجد هذه الروابط في الأجور غير المباشرة .

ولا تقتصر الأجور المباشرة على الأجور النقدية المستحقة للعمل المباشر ، وإنما يجب أيضا أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية المتعلقة به .

وتشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والأجور المباشرة . هذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع أو المصاريف الادارية والتمويلية . ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة مايلي : أجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والاصلاحات والنظافة والكتابة ، وقطع الغيار والمهمات ومواد الصيانة والاصلاحات ، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والإنارة والقوى الكهربائية المحركة للآلات ، التأمين على مباني وآلات المصنع ، والضرائب على مباني وآلات المصنع ، إهلاك الآلات والمعدات والمباني الخاصة بالمصنع ، إيجار المباني والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع ، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتي لا تعد من مكورات المواد المباشرة أو الأجور المباشرة .

وعلى هذا الأساس تتلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة ، في أن الأولى تحصل على المواد الأولية لأغراض إجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها إلى منتجات قابلة للبيع للعملاء ، بينما الثانية تشتري بضائع جاهزة لأغراض إعادة بيعها لعملائها دون إجراء عمليات صناعية عليها ، وبذلك يتطلب الأمر قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية أولاً قبل أن يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس بحمل الربح .

## ٢ - قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية :

يتطلب الأمر لأغراض قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية إضافة حسابات جديدة بالاستاذ المحاسب والاستعانة بمجلات ودفاتر تحليلية أخرى للمساعدة في تحديد تكلفة الانتاج والرقابة عليها . وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وتبسيط ،



وذلك في ظل طريقة المخزون الدوري ، على أن نتناول الموضوع بالتفصيل في دراساتنا المتقدمة .

### ٣ - ١ - المخزون :

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون في الأستاذ العام ، فإن المشروعات الصناعية عادة ما يخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات في الأستاذ العام هي :

١ - حساب مخزون المواد الأولية والخامات : ويوضح رصيد تكلفة المواد الأولية والخامات في حياة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو من حسابات الأصول .

٢ - حساب مخزون الانتاج غير التام : ويطلق عليه أيضا حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل ، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذي مازال في إحدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد ، في لحظة زمنية معينة ، وهو أيضا من حسابات الأصول .

٣ - حساب الانتاج التام : ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذي يقع في حياة المشروع في لحظة زمنية معينة ، وهو انتاج تام بمعنى أنه في حالة صالحة للبيع للعملاء ، ولا يحتاج لعمليات صناعية إضافية ويعتبر من حسابات الأصول .

### ٣ - ب - حساب مشتريات المواد الأولية والخامات :

إذا كان المشروع الصناعي يتبع طريقة المخزون الدوري ، فإنه عادة ما يخصص حساب في الأستاذ العام لمشتريات المواد الأولية والخامات (وعادة ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للوردين) ويحمل هذا الحساب مدينا بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الأولية والخامات خلال الفترة المحاسبية .



ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسموحات من مشتريات المواد الأولية والخامات وكذلك الخصم النقدي المكتسب في هذا الحساب ، أو يخصص لكل منها حساب مستقل في الأستاذ العام ، على أن تتم التسوية اللازمة لتحديد صافي مشتريات المواد الأولية والخامات في نهاية الفترة المحاسبية .

### ٣ - ج - حساب الأجور المباشرة :

عادة ما يقوم المشروع الصناعي بتخصيص حساب مستقل للأجور المباشرة في الأستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الانتاج على مدار الفترة المحاسبية .

### ٣ - د - حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة :

عادة ما يتضمن النظام المحاسبي للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالإضافة إلى ذلك يخصص حساب في الأستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة ، يوضح صيده في نهاية الفترة المحاسبية إجمالى تكلفة المصروفات غير المباشرة المستفدة في العمليات الانتاجية على مدار الفترة .

### ٣ - هـ - تحديد تكلفة الانتاج :

تحدد تكلفة المبيعات في المشروعات التجارية ، من واقع دراستنا السابقة ، في ظل طريقة المخزون الدورى كالتالى :

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة - صافي المشتريات خلال المدة - مخزون بضائع آخر المدة .

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات في المشروعات الصناعية ، فإنه يلزم قبل ذلك تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة ، والذي يحل محل المشتريات في المشروعات التجارية . وعلى نفس النسق وينفس منطق تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام في المشروعات الصناعية ، التى تتبع طريقة المخزون الدورى كالتالى :

مخزون أول الفترة من المواد الأولية	
والنخامات	XXX
+ صافي مشتريات الفترة من المواد الأولية	
والنخامات	XXX
تكلفة المواد الأولية والنخامات المتاحة	XXX —
— مخزون آخر الفترة من المواد الأولية والنخامات (XXX)	
تكلفة المواد الأولية والنخامات المستخدمة	XXX —
+ الأجور المباشرة	XXX
+ المصاريف الصناعية غير المباشرة	XXX
التكلفة الصناعية عن الفترة	XXX
+ مخزون أول الفترة من الإنتاج غير التام	XXX
— مخزون آخر الفترة من الإنتاج غير التام	(XXX)
تكلفة الإنتاج التام عن الفترة	XXX

وعندما تتوصل إلى تحديد تكلفة الإنتاج الذي تم فعلا خلال الفترة وأصبح صالحا للبيع للعملاء ، يمكن تحديد تكلفة ماتم بيعه فعلا خلال الفترة ( تكلفة المبيعات ) كالآتي :

مخزون أول الفترة من الإنتاج التام	
XXX	
+ تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة	XXX
تكلفة الإنتاج التام المتاح للبيع	XXX —
— مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام	(XXX)
تكلفة المبيعات من الإنتاج التام	XXX

وعادة ماتستعين المشروعات الصناعية بحساب يخصص لقياس تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الإنتاج أو حساب التشغيل . وسوف نتناول الحساب في البند التالي ، بعد أن نوضح كيفية حساب هذه التكلفة في صورة قائمة من طريق مثال رقمي .

ظهرت الأرصدة التالية بميزان مراجعة شركة الأعمال الصناعية في ١٢/٣١ ،  
مخزون ١/١ من المواد ١٣٢٢٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التام  
٦٢٨٠٠ جنيه ، صافي مشتريات المواد ٩٧٢٨٠٠ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج  
التام ٢٥٢٠٠٠ جنيه ، الأجور المباشرة ٢٢٢٧٠٠ جنيه ، الأجور غير المباشرة  
٧٢٦٠٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محرك ٦٢٨٥٠ جنيه ، اهلاك آلات ومباني  
المصنع ٤١٥٠ جنيه ، مصروفات صناعية غير مباشرة متنوعة ٣٢٤٠٠ جنيه .

وقد تبين من الجرد الفعلي في نهاية الفترة أن مخزون المواد ١٥٢٠٠٠ جنيه ،  
مخزون الانتاج غير التام ٨٢٤٠٠ جنيه ، مخزون الانتاج التام ١٨٢٥٠٠ جنيه ،  
والاطلوب اعداد قائمة أوضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع .

وبالإستعانة بالنموذج الموضح بعاليه ، ومع ملاحظة أن المصروفات الصناعية  
غير المباشرة متفرقة في عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتاج المباع ( تكلفة  
المبيعات من الانتاج التام ) كالآتي :

جنيه	جنيه	جنيه
مخزون مواد ١/١	١٣٢٢٠٠	
صافي مشتريات مواد	٩٧٢٨٠٠	
تكلفة المواد المتاحة	١١١٢٠٠٠	—
— مخزون مواد ١٢/٣١	(١٥٠٠٠)	
تكلفة المواد المستخدمة	٩٦٢٠٠٠	—
الأجور المباشرة	٢٢٢٧٠٠	
المصروفات الصناعية غير المباشرة		
أجور غير مباشرة	٧٢٦٠٠	
وقود وزيوت وقوى محرك	٦٢٨٥٠	
إهلاك آلات ومباني المصنع	٤١٥٠	
بمعه	١٨٢٦٠٠	١١٨٢٧٠٠

١١٨٧٠٠	١٨٧٦٠٠	ما قبله
	٣٧٤٠٠	مصرفات متنوعة
٢١٧٠٠٠	-----	مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة
-----		
١٢٩٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة
٦٧٨٠٠		+ مخزون ١/١ من الانتاج غير التام
(٨٧٤٠٠)		- مخزون ١٢/٢١ من الانتاج غير التام
-----		
١٣٨٧١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة
٢٥٧٠٠٠		+ مخزون ١/١ من الانتاج التام
(١٨٧٥٠٠)		- مخزون ١٢/٢١ من الانتاج التام
-----		
١٤٤٧٦٠٠		تكلفة الانتاج المباع خلال الفترة ( تكلفة المبيعات )
-----		

٤ - حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية :

عادة ما تتكون الحسابات الختامية في المشروعات الصناعية من ثلاثة حسابات هي : حساب الانتاج ( أو ح/ التشغيل ) ويهدف أساسا إلى قياس تكلفة الانتاج التام والذي انتهى من العمليات الصناعية المختلفة وأصبح ممسدا للبيع للعملاء ، حساب المتاجرة ويهدف إلى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة الانتاج المباع بسعر بيعه والمتاح لتغطية المصروفات الأخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للمشروع ، ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب المتاجرة في المشروعات التجارية ، إلا أنه يعتمد بهدف تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج في المشروعات الصناعية . أما الحساب الثالث فهو حساب الأرباح والخسائر والذي لا يختلف شكلا أو موضوعا عما عرفناه في المشروعات التجارية .

وإذا رجعنا للنموذج الرقمي الموضح في البند السابق فإن حساب الانتاج يتخذ الصورة الآتية :

شركة الأعمال الصناعية  
حساب الانتاج عن السنة المنتهية في ١٢/٢١ - ١٩  
منه له

مايم	جنويه		من ٣/ المتاجرة
١٣٢٢٠٠	١٣٢٢٠٠	إلى ٣/ مخزون مواد ١/١	١٣٨٢١٠٠
٩٧٢٨٠٠	٩٧٢٨٠٠	إلى ٣/ صافي مشتريات مواد	
١١١٢٠٠٠		تكلفة المواد المتاحة	
( ١٥٢٠٠٠ )		من ٣/ مخزون مواد ١٢/٢١	
٩٦٢٠٠٠		تكلفة المواد المستخدمة	
٢٢٢٧٠٠		إلى ٣/ الأجور المباشرة	
٧٢٦٠٠		إلى ٣/ الأجور غير المباشرة	
٦٢٨٥٠		إلى ٣/ وقود وزيوت وقوى	
٤٢١٥٠		إلى ٣/ إهلاك آلات ومباني المصنع	
٣٢٤٠٠		إلى ٣/ مصروفات صناعية متنوعة	
٢١٢٠٠٠		مصروفات صناعية غير مباشرة	
١٣٩٢٧٠٠		التكلفة الصناعية عن الفترة	
٦٢٨٠٠		إلى ٣/ مخزون إنتاج غير تام ١/١	
( ٨٢٤٠٠ )		من ٣/ مخزون التاج غير تام ١٢/٢١	
١٣٨٢١٠٠		تكلفة الانتاج التام خلال الفترة	١٣٨٢١٠٠

وتقفل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة في حساب المتاجرة لأغراض تحديد  
تكلفة المبيعات . ويرتب على ذلك أن الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج  
في المشروعات الصناعية يتم اقفالها في نهاية الفترة في حساب الانتاج لأغراض تحديد  
هذه التكلفة وذلك بعد إجراء التعديلات اللازمة عليها . ويلاحظ أيضا أن



حسابات المخزون في نهاية الفترة تنشأ بقيود تسوية حيث تجعل ددينه مقابل جعل الحساب النختمى دائنا وقد ظهرت الحسابات في الجانب المدين من حساب الانتاج بإشارة سالبة ، بما يعنى أن حساب الانتاج جعل دائنا بها ، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلا من إظهارها بإشارتها في الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل إلى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة ، أو تكلفة الانتاج التام خلال الفترة .

ولا تختلف إجراءات التسويات وإعداد قيود التسوية والاقفال لحسابات الإيرادات والمصروفات في المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية . وعادة ماتخصص خاتمان مستقلةتان في ورقة العمل في المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام وإجراء التسويات المتعلقة بها . ولن تناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

ويظهر حساب المتاجرة للشال تحت البحث بفرض أن صافى المبيعات ١٨٠٠٠٠ جنيه كالتالى :

#### شركة الأعمال الصناعية

١٨٠٠٠٠ من / صافى المبيعات	الى / الانتاج	١٢٧٠١٠٠	
	الى / مخزون الانتاج تام ١/١	٢٥٠٠٠٠	
	تكلفة الانتاج المتاح للبيع		١٦٢٠٣٠٠
	من / مخزون انتاج تام ١٢/٣١		(١٨٠٥٠٠)
	تكلفة المبيعات		١٤٤٠٦٠٠
	بجمل الربح (الى / ح)		٣٥٠٤٠٠
١٨٠٠٠٠			١٨٠٠٠٠

والاختلاف الوحيد في بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية، كما هو واضح ، هو احوال حساب صافى المشتريات في الاولى بحساب الانتاج (تكلفة الانتاج التام) في الثانية .

## أسئلة وتمارين

### على الفصل العاشر عشر

أولاً : الأسئلة :

١ - تكلم باختصار عن كل مما يأتي : المواد المباشرة ، الأجور غير المباشرة ،  
الفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة ، تكلفة المواد المتاحة ، عناصر  
التكلفة الصناعية .

٢ - حدد أى من عناصر المصروفات الآتية يعتبر من المواد المباشرة ، وأى  
منها يعتبر من الأجور المباشرة ، وأى منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير  
المباشرة . افترض أن هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه إلى  
أقمشة وصباغة وتجهيز هذه الأقمشة للبيع : القطن الخام ، غزل القطن ، مواد  
الصباغة والتجهيز ، أجور ملاحظين عمال النسيج ، أجور عمال الغزل ، إهلاك  
أثاث وتركيبات مكاتب مهندسى المصنع ، إهلاك آلات ومعدات المصنع ، إهلاك  
مباني الإدارة ، مرتبات قسم المحاسبة ، الضرائب العقارية على مبنى المصنع ،  
دعاية وإعلان عن منتجات المصنع ، قطع غيار ومهمات للآلات الكاتبة والمحاسبة ،  
مياه وإنارة مكاتب الإدارة ، وقود وزيوت لمحطة توليد الكهرباء التى تغذى  
المصنع ، أجور مفتشى النسيج المجهز ، مصاريف انتقال مهندسى المصنع ، أجور  
عمال آلات التجهيز ، خصم نقدى مكتسب على مشتريات القطن الخام ، إهلاك  
آلات التجهيز ، إهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع .

٣ - علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك .

أ - ليس هناك أى روابط بين أى من عناصر المصاريف الصناعية غير  
المباشرة والتقلبات فى حجم الإنتاج .

ب - إذا بلغت التكلفة الصناعية لإحدى الشركات عن الفترة المحاسبية

٢٠٠.٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الإنتاج التام ٢٠.٠٠٠ جنيه

ومخزون أول الفترة من الانتاج غير التام ٣٠٠٠٠ جنيه ، فإن تكلفة الانتاج التام خلال الفترة تكون ٢٣٠٠٠٠ جنيه .

ج — تعالج مردودات ومسموحات المشتريات في المنشآت الصناعية في حساب المتأخرة ، مثلها في ذلك مثل المنشآت التجارية .

د — لا بد وأن يكون الانتاج التام المنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفة العميل لأغراض الاستهلاك أو الاقتناء .

هـ — يمكن أن يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة أولية بالنسبة لشركة صناعية أخرى .

و — إذا خصص حساب مستقل بدفتر الاستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فإن هذا لا يعنى إمكانية الاستغناء عن حساب اجمالي لهذه العناصر بالاستاذ العام ، بل لا بد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الانتاج

ز — يمكن أن يستعين المشروع الصناعى بيومية مساعدة للمشتريات مثله في ذلك مثل المشروع التجارى .

ح — تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التى تظهر بميزان المراجعة في المشروع الصناعى فيما عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة .

ط — يعد مخزون الانتاج التام من الأصول بينما يعد مخزون المراد الأولية وال خامات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية .

ثانيا : التمارين :

التمرين الاول

فيما يل بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المنتطرة للسنة المالية

المتهمية في ١٢/٣١ - ١٩

١ — المخزون	في ١/١/١٩	في ٣١/١٢/١٩
مواد أولية وخامات	٢٢٢.٠٠٠ جنيه	٣٤٢.٠٠٠ جنيه
إنتاج غير تام	٢٢٢.٠٠٠	٦٠٢.٠٠٠
إنتاج تام	٢٨٢.٠٠٠	٢٢٢.٠٠

٢ — بعض أرصدة حسابات الأستاذ العام في ٣١/١٢/١٩ :

مشتريات مواد أولية ١٧٥.٥٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مشتريات ٥.٥٠٠ جنيه، مبيعات ٣٢٧.٠٠٠ جنيه، مردودات ومسموحات مبيعات ١٧.٠٠٠ جنيه، الأجور المباشرة ٦٥.٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٦٠.٠٠٠ جنيه، إهلاك الآلات ومباني المصنع ٧.٥٠٠ جنيه، وقود وزيوت وقوى محرك ٦.٧٠٠ جنيه، أدوات ومهمات صيانة مستخدمة في المصنع ٣.٧٥٠ جنيه، مهاييا ومرتببات الإدارة ١٢.٤٠٠ جنيه، إيجار مبنى الإدارة ٤.٦٠٠ جنيه، إهلاك أثاث وتركيبات ١.٥٠٠ جنيه، مصاريف إدارية وتمويلية متنوعة ١.٤٠٠ جنيه، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢.٤٥٠ جنيه.

المطلوب (١) إعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة، والتكلفة الصناعية عن الفترة، وتكلفة الإنتاج التام عن الفترة (٢) إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر عن الفترة.

### التمرين الثاني

فيما يلي أرصدة حسابات الأستاذ العام في ٣٠/٦/١٩ لشركة الصناعات الهندسية: أجور غير مباشرة ٢.٠٠٠ جنيه، خصم مسموح به ١.٥٠٠ جنيه مردودات مبيعات ٢.٠٠٠ جنيه، مشتريات مواد أولية ٤.٠٠٠ جنيه، تأمين على المصانع ٨.٠٠٠ جنيه، دعاية وإعلان ٨.٤٠٠ جنيه، فوائد مدينة ٢.٢٠٠ جنيه، مرتببات ومهاييا ملاحقين ومهندسين ١٠.٠٠٠ جنيه، مياه وإنارة وقوى محرك للمصنع ٩.٤٠٠ جنيه، إهلاك مباني المصنع ١٧.٥٠٠

جنيه، إنتاج غير تام في بداية الفترة ٨٤ر٠٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٨٢ر٥٠٠ جنيه، خصم مكتسب على المشتريات ٤ر٢٠٠ جنيه، نقل للخارج ١٤ر٠٠٠ جنيه، فوائد دائنة ١ر٠٠٠ جنيه، مرتبات إدارية ٤ر٨٠٠٠ جنيه، مصاريف صيانة وإصلاحات للمصنع ٣٨ر٤٠٠ جنيه، مبيعات ١ر٠٠٠ر٠٠٠ جنيه، مخزون مواد ومهمات صيانة ٢٢ر٠٠٠ جنيه، رأس المال ٤؛ أرباح محجورة ٢٥ر٠٠٠ جنيه، موردون ٧٤ر٥٠٠ جنيه، نقدية ٣٠٠ر٠٠٠ جنيه، آلات ومبان ١ر٠٠٠ر٠٠٠ جنيه، مخصص إهلاك آلات ومبان ١٧ر٥٠٠ جنيه، مخزون مواد في بداية الفترة ٢٠ر٠٠٠ جنيه، عملاء ٣٢ر٠٠٠ جنيه، أوراق فيض ٨٠ر٠٠٠ جنيه. وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتي : مواد أولية ٢١ر٠٠٠ جنيه، إنتاج غير تام ٤ر٣٠٠٠ جنيه، إنتاج تام ٥٠ر٠٠٠ جنيه، مواد ومهمات صيانة ١٣ر٠٠٠ جنيه.

المطلوب : (١) إعداد ميزان المراجعة للشركة قبل التسويات في ١٩-٦/٣٠

- ٢ - تصوير الحسابات الختامية (الإنتاج، والمتاجرة، والأرباح والخسائر)
- ٣ - إجراء قيود الاقفال وإثبات مخزون آخر الفترة.
- ٤ - تصوير الميزانية العمومية في ١٩-٦/٣٠.

### التمرين الثالث :

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية لشركة منتجات الخرف والألومنيوم عن السنة المنتهية في ١٩٧٥/٩/٣٠ :

مخزون إنتاج غير تام في ١٩٧٤/١٠/١ ٢٦ر٠٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة ٢٣ر٦٤٠ جنيه، مخزون مواد أولية في ١٩٧٤/١٠/١ ١٦ر٨٠٠ جنيه، مصاريف صناعية متنوعة ٢ر٨٢٠ جنيه، مرتبات الملاحقين والمهندسين ١٥ر٦٠٠ جنيه، أجور مباشرة ١٠٤ر٠٠٠ جنيه، إهلاك آلات المصنع ٦ر٠٠٠ جنيه، نقل



لداخل ٦٤٨٠ جنيه ، صيانة واصلاحات ٦٢٠٠ جنيه ، مشتريات مواد أولية ٨٦٠٠٠ جنيه ، تأمين على مباني المصنع ١٢٠٦٤ جنيه ، إهلاك مباني المصنع ٧٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات مواد أولية ٥٢٤٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٤٢٠ جنيه ، فإذا علمت أن :

(١) بلغ مخزون الانتاج التام في ١/١٠/٧٤ ١٢٠٨٠٠ جنيه ، كما بلغ مخزون ٧٥/٩/٣٠ من المواد الأولية ٨٠٠٠ جنيه .

٢ — بلغت تكلفة مخزون نهاية الفترة من الانتاج غير التام من المواد المباشرة والاجور المباشرة ما يل :

مواد مباشرة	اجور مباشرة	
الانتاج غير التام	١٠٨٠٠ جنيه	٩٠٦٠٠ جنيه
الانتاج التام	١٢٠٠٠	٢٤٠٠٠

ويتم تحديد نصيب هذا المخزون من المصاريف الصناعية غير المباشرة على اساس نسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى اجمالي الاجور المباشرة ( فإذا كان مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة مثلاً ٣٥٠٠٠ جنيه والاجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه وحصة مخزون الانتاج التام من الاجور المباشرة ٧٠٠٠٠ جنيه ؛ فإن حصته من المصاريف الصناعية غير المباشرة  $\frac{35000}{70000} \times 70000 = 35000$  جنيه )

المطلوب : (١) قم باعداد جدول لحساب المصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة .

(٢) قم بتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الانتاج التام والانتاج غير التام .

(٣) قم باعداد حساب الانتاج عن الفترة .

# الفصل الحادى عشر

فى

## تصحيح الأخطاء

### مقدمة

اتمهنا حتى الآن من توضيح إجراءات الدورة المحاسبية الدعامية المالية فى المشروعات التجارية والصناعية . وفى الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الإجراءات أو يساهم فى القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية ، والبشر غير معصوم من الخطأ . وقد سبق أن ذكرنا بهدد عرض ميزان المراجعة أن هناك أخطاء تنتج عن السهو أو النسيان ، وأخرى تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية ، أو عدم الدقة فى تطبيق هذه الإجراءات . وقد قسمنا الأخطاء عموماً إلى أخطاء سهو وأخطاء ارتكاب حيث لا يمكننا لم نعرض لإجراءات تصحيحها محاسبياً . ويهدف هذا الفصل إلى توضيح إجراءات تصحيح الأخطاء محاسبياً .

### ٢ — أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها :

تنقسم الأخطاء عموماً كما سبق أن ذكرنا إلى قسمين : الأول يشتمل على الأخطاء التى تنتج عن السهو أو النسيان ويشتمل الثانى على الأخطاء التى ترجع إلى عدم الإلمام بالقواعد والإجراءات المحاسبية أو عدم الدقة فى تطبيق هذه القواعد والإجراءات . ويطلق على القسم الأول أخطاء السهو أو الحذف ، ويطلق على القسم الثانى أخطاء الارتكاب .

وتتمثل أخطاء السهو أو الحذف فى عدم إثبات العمليات الواجبة للإثبات دفترها فى الدفاتر المحاسبية ، أو عدم ترحيل هذه العمليات للحسابات الخاصة بها . وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها إلى نوعين : الأول يمكن اكتشافه عن

طريق ميزان المراجعة ، والثاني لا يمكن اكتشافه إلا عن طريق المراجعة المستندية للعمليات الخاصة بالمشروع ، أو عن طريق الصدفة . فالسهر عن إثبات عملية من العمليات النامة والمنجزة في دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها إلى الأستاذ ، لن يؤثر في توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفيها لم يتم إثباتها أصلاً ومن ثم يكون لعدم إثباتها نفس الأثر على الأرصدة المدينة مثلاً له على الأرصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان . كذلك قد يتم إثبات عملية معينة بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفيها إلى حسابات الأستاذ ، وبالرغم من أن العملية تم إثباتها دفترياً في هذه الحالة ، إلا أن عدم ترحيلها لحسابات الأستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن ، لن يؤثر في ميزان المراجعة ، ومن ثم لا يمكن اكتشافها عن طريقه . أما إذا تم إثبات العملية بدفتر اليومية البساقاً صحيحاً وتم ترحيل أحد طرفيها للحساب الخاص به في دفتر الأستاذ ، دون ترحيل الطرف الآخر ، فإن ذلك سوف يؤثر في توازن الميزان . فإذا تم ترحيل الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن ، فإن أثر ذلك سوف يقتصر على أرصدة أحد جانبي الميزان دون الجانب الآخر . فإذا كانت العملية هي شراء بضاعة على الحساب مثلاً وتم الترحيل في حساب المشتريات دون حساب الموردين ، فإن الأرصدة المدينة في ميزان المراجعة سوف تزيد عن الأرصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الآجلة في هذه الحالة .

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهر والنسيان يؤثر في توازن ميزان المراجعة أو لا يؤثر فيه ، فإنه يلزم لاكتشافه وتحديد موضعه القيام بإجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية ، فإذا كان الخطأ يؤثر في توازن الميزان فتبدأ إجراءات المراجعة في العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدده الكلام عن ميزان المراجعة . أما إذا لم يكن الخطأ يؤثر على توازن الميزان فإن اكتشافه يتم في العادة عن طريق إجراءات المراجعة الداخلية

### والخارجية التي تصاحب إجراءات الدورة المحاسبية

وتشتمل أخطاء الارتكاب على الأخطاء التي تنتج عن عدم الإلمام بالقواعد المحاسبية كالجمل بقواعد التفرقة بين حسابات الأصول والمصروفات مثلا ، أو حسابات الإيرادات والإلتزامات ، ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح « الأخطاء الفنية » . ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الأولية ، أو مشتريات البضائع مدينيا بها أو شراء أدوات ومهمات وقيدتها في حساب أدوات ومهمات مستخدمة . ومن أمثلة الأخطاء الفنية أيضا إحلال الحساب المدين بحل الحساب الدائن سواء كان ذلك في القيد في الدفاتر أو في الترحيل لحسابات الأستاذ أو كلاهما .

وتشتمل أخطاء الارتكاب أيضا على أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والإخطاء الحسابية في الجمع والطرح والتي سبق ذكرها في البند السابع من الفصل الخامس . ويطلق على هذا النوع من الأخطاء اصطلاح « أخطاء التمهيد » في التدقيق ، ويشتمل هذا النوع أيضا على الأخطاء التي تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة .

وسواء أكانت أخطاء الارتكاب أخطاء فنية أو أخطاء تمهيدية في التدقيق فإن اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانبية . فكما سبق وذكرنا نجد أن أخطاء عكس الأرقام وحذف الأصفار والأخطاء الحسابية في الجمع والطرح تؤثر في توازن الميزان . أما أخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الأستاذ فيتوقف أثرها على توازن الميزان على توافق طبيعة الحساب الذي يتم الترحيل إليه عن طريق الخطأ مع طبيعة الحساب الواجب الترحيل إليه . فإذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلا وتم الترحيل لحساب مدين في الحساب المدين بدلا من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فإن ذلك لن يؤثر على

توازن الميزان . أما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلاً بدلاً من الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات الموردين ، فسوف يؤثر حتماً على توازن الميزان ، مع بقاء العوامل الأخرى على حالها .

أما الأخطاء الفنية في التوجيه المحاسبي كإحلال حسابات الأصول على حسابات المصروفات أو حسابات الخصوم على حسابات الإيرادات ، والترحيل على هذا الأساس فلا تؤثر على توازن الميزان . وعلى العموم فإن أمر الأخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطأ مع مبدأ القيد المزدوج في الإثبات والترحيل . فإذا تم إخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك في الإثبات أو في الترحيل لحسابات الاستاذ فإن الخطأ يؤدي إلى عدم توازن الميزان .

وسواء تم اكتشاف وجود الخطأ عن طريق عدم توازن الميزان أو لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن ، فإنه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجوده أولاً للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة . ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق عمليات المراجعة للإجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة .

## ٢ - طرق تصحيح الأخطاء :

عندما يتم اكتشاف الأخطاء وتحديد موقعها في الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم إتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها . وتتوقف إجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ في الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته . ويتم تصحيح الأخطاء عادة إما عن طريق الشطب أو عن طريق إجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ .

ويتم تصحيح الأخطاء بالشطب ، في حالة مدير الحسابات إذا كانت هذه الأخطاء تقع في دفاتر الاستاذ المختلفة فإذا كان الخطأ مترتباً على عكس الأرقام مثلاً أو حذف الأصفار فإنه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب الرقم غشير



الصحيح بالمداد الأحمر وتدوين الرقم الصحيح وإعادة ترصيد الحساب على هذا الأساس . فإذا رحل للجانب المدين من س/ إجمالى العملاء مثلاً مبلغ ٧٦٨٩٠ جنيه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٨٩٠ جنيه ، فإن التصحيح يتم بشطب الرقم الأول وتدوين الرقم الثانى الصحيح وإعادة ترصيد الحساب بعد التصحيح . وبالعابض يجب أن يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسئول مثل مدير الحسابات مثلاً ، ويقوم بالتوقيع بجوار التصحيح .

ويمكن أيضاً اتباع طريقة الشطب والتصحيح إذا كان الخطأ ناتج عن عمليات الحسابية لجمع والطرح والتضريب وعلى أن يكون الخطأ موجوداً في دفاتر الأستاذ وليس في دفاتر اليومية.

أما إذا كان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليومية المساعدة ، فإنه يلزم لتصحيحه إجراء قيود يومية . فإذا كان الخطأ يتمثل في السهو في إثبات إحدى العمليات في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة ، فإن تصحيحه يستوجب إثباته وترجيئه وتعديل أرصدة الحسابات طبقاً لذلك ، وسواء كان السهو في الإثبات متعلقاً باليومية العامة أو باليوميات المساعدة فإن التصحيح يجب أن يتم في اليومية العامة . فإذا سقط من المحاسب إثبات عملية مبيعات آجلة في يومية المبيعات للعميل حسين في ٢١/٢ مثلاً ، وتم اكتشاف الخطأ في ٢٧/٤ ، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، فإن ذلك يستوجب إجراء قيد في اليومية العامة في ٢٧/٤ كالآنى :

٥٠٠ من ح/ العميل حسين

٥٠٠ إلى س/ المبيعات

إثبات المبيعات الآجلة للعميل حسين بتاريخ ٢١/٢ القى

سقط قيدها سهواً في يومية المبيعات

ورغم إمكانية تصحيح هذا الخطأ في اليومية المبيعات ، إلا أن وجوب إثباته في اليومية العامة يرجع لسببين : أولاً إبراز الخطأ حتى يتنبه المتسبب فيه إلى عدم تكرار حدوثه ، وثانياً هو أن اكتشاف الأخطاء في اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقاً لإجراء قيود المخصصات الشهرية لها في اليومية العامة عن الفترة التي وقع فيها الخطأ .

أما إذا كان القيد أصلاً وارد في اليومية العامة وسقط إثباته ، كشراء أثاث وتركيبات بمبلغ ١٠٣٥٠ جنيه على الحساب في ١/٤ ولم يتم إثباته حتى تقدم المورد في ١٥/٧ للمطالبة بالقيمة فإن الإثبات يكون كالمادة مع توضيح سقوط قيد العملية في التاريخ المناسب في شرح القيد كالآتي :

١٠٣٥٠ من ٣ / الاثاث والتركيبات  
١٠٣٥٠ الى ٣ / الدائنين

إثبات شراء الاثاث والتركيبات على الحساب من المورد  
( فلان ) بتاريخ ١/٤ ، والذي سقط قيده سموا .

أما إذا كان الخطأ ناتج عن ارتكاب في اليومية لعامة أو اليوميات المساعدة ، فإن تصحيحه يمكن أن يتم بأحدى طريقتين :

١ - الطريقة المطولة ، وبمقتضاها يتم إلغاء القيد الخطأ عن طريق جعل طرفه الدائن مديناً وطرفه المدين دائناً ، ثم إجراء القيد الصحيح . ويرحل كل من قيدي الإلغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الأمور . فلو فرضنا مثلاً أن العملية الخطأ كانت تنعاق بشراء مواد ومهمات صيانة نقداً بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه ، ومواد ومهمات الصيانة تعدد . الأصول طبعاً حتى يتم استخدامهما فتتحول إلى مصروفات . ولنفرض إن إثبات هذه العملية في اليومية العامة عن طريق الخطأ كان كالآتي :

٣٥٠٠ من ح/ مصروفات الصيانة

٣٥٠٠ إلى ح/ النقدية

إثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقدا .

فإن تصحيح هذا القيد الذي جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد ومهمات الصيانة بدلا من حسابات الأصول يتم في ظل هذه الطريقة كالآتي :

٣٥٠٠ من ح/ النقدية

٣٥٠٠ إلى ح/ مصروفات الصيانة

إلغاء القيد الخطأ رقم .. صفحة ... بتاريخ ...

٣٥٠٠ من ح/ مواد ومهمات الصيانة

٣٥٠ إلى ح/ النقدية

إثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة

نقدا بتاريخ

ولنفرض كذلك آخر ، أنه عند إثبات المخصص الشهري ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ١٩٨٠ ٦٤٩٨٠ جنيه ، ثم إثبات المخصص في اليومية العامة بمبلغ ٦٤٩٨٠ جنيه . ولتصحيح هذا يجرى إلغاء القيد الخطأ كالآتي :

٦٤٩٨٠ من ح/ إجمال الموردين

٦٤٩٨٠ إلى ح/ المشتريات

إلغاء القيد الخطأ بتاريخ ٣/٣١

ثم يجرى إثبات القيد بالمبلغ الصحيح كالآتي :

٤٦٩٨٠ من ح/ المشتريات

٤٦٩٨٠ إلى ح/ إجمال الموردين

تصحيح إثبات المخصص الشهري ليومية المشتريات عن

شهر مارس

ولنفرض كمثل ثالث لنوع ثالث من الخطأ أن المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٧٦٠ جنية خلال شهر إبريل قد تم إثباتها في يومية المدفوعات على أنها ١٧٦٠ جنية وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع اليومية وإثبات قيد المخصص الشهري لها في اليومية العامة على هذا الأساس .  
ويتم تصحيح الخطأ في اليومية العامة بالقيدين التاليين :

١٧٦٠	من ح/ النقدية
١٧٦٠	إلى ح/ المورد عبد الرحيم حسن
	إلغاء الخطأ .
<hr/>	
١٧٦٠	من ح/ المورد عبد الرحيم حسن
١٧٦٠	إلى ح/ النقدية
	إثبات القيد الصحيح

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين إلى ح/ النقدية وإجمالي الموردين في دفتر الأستاذ العام وحساب المورد عبد الرحيم حسن في أستاذ الموردين .  
٢ — الطريقة المختصرة : وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم إلغاء القيد الخطأ إلا إذا كان هذا الإلغاء ضروريا لتصحيح الخطأ ذاته ، وإلغائهما يتم تصحيح الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ إلى الخطأ إلى قيد صحيح بقيد واحد . فلو رجعنا للمثال الأول في الطريقة المطولة نجد أنه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد به بقيد واحد هو :

٢٥٠٠	من ح/ مواد ومهمات الصيانة
٢٥٠٠	إلى ح/ مصروفات الصيانة

فحساب النقدية في هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد بقيد التصحيح . أما حساب مصروفات الصيانة فقد جعل مدينا عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٥٠٠ جنية بدلا من ح/ مواد ومهمات الصيانة ولذلك فقيد التصحيح .

يؤدى إلى جعل حساب مصروفات الصيانة دائماً ، وهو ما ترتب على قيد الإلغاء  
في الطريق المطولة : ويؤدى إلى جعل حساب مواد ومهمات الصيانة مديناً ، وهو  
ما ترتب على قيد التصحيح في الطريقة المطولة .

وإذا أعدنا النظر في المثال الثانى فى الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب  
إجمالى الموردين قد جعل دائماً بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٥٠٠٠ جنيه  
فى الوقت الذى جعل به حساب المشتريات مديناً بالزيادة بنفس القيمة . ويكون  
قيد تصحيح الخطأ فى هذه الحالة بالشكل الذى يترتب عليه إلغاء هذه الزيادة  
على الوجه التالى :

١٨٥٠٠٠ من س / إجمالى الموردين

١٨٥٠٠٠ إلى س / المشتريات

تصحيح الخطأ بالزيادة فى إثبات المخصص الشهرى ليومية  
المشتريات عن شهر مارس .

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد فى المثال الثالث كالتالى :

٩٠ من س / المورد عبد الرحيم حسن

٩٠ إلى س / النقدية

تصحيح الخطأ بالنقص فى إثبات المدفوعات للمورد عبد  
الرحيم حسن بتاريخ . . . صفحة . . . يومية المدفوعات

أما الحالات التى يكون لإلغاء القيد الخطأ ضرورى لتصحيح الخطأ ذاته فهى  
تمثل فى تلك الحالات التى يكون طرق القيد فيها خطأ كإحلال الطرف المدين  
بمحل الطرف الدائن والعكس ، أو التوجيه الخاطئ لطرف القيد . وكثال للحالة  
الأولى نفترض أن إثبات الأجور المستحقة للعامين فى نهاية الفترة والتى لم تسدد  
بعد تم كالتالى ( مبلغ ٣٧٠ جنيه مثلاً ) :



٢٧٠ من س / الاجور المستحقة

٣٧٠ إلى س / الاجور

والمقروض أن حساب الاجور المستحقة من حسابات الخصوم وبما أنها لم تسدد بعد فذلك يعنى ضرورة جعلها دائنة ، كما أن حساب الاجور من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالاجور المستحقة التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مدينا . وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم إجراء قيد عكس بخصم القيمة حتى يتم إلغاء القيد الخاطئ . وإثبات القيد الصحيح في نفس الوقت طبقا للطريقة المختصرة كالآتي :

٧٤٠ من س / الاجور

٧٤٠ إلى س / الاجور المستحقة

إلغاء القيد الخاطئ لإثبات الاجور المستحقة وإثبات

القيد الصحيح ، كل بمبلغ ٣٧٠ جنيه

أما الحالة الثانية فتتضح من المثال التالي : افترض أنه قد تم إثبات الخصم النقدي المكتسب من الموردين على المشتريات الآجلة والبالغ قدرة ١٢٧ جنيه مثلا على أساس أنه خصم مسموح كالآتي :

١٢٧ من س / الخصم المسموح به

١٢٧ إلى س / العملاء

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مدينا بدلا من جعل الخصم المكتسب دائنا وجعل حساب العملاء دائنا بدلا من جعل حساب الموردين مدينا وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ في مثل هذه الحالة هو إلغاء القيد الخاطئ في كلا طرفيه ، وإثبات القيد الصحيح ، وهي للمثال المعروض كالآتي :

١٢٧ من س / العملاء

١٢٧ إلى س / الخصم المسموح به

إلغاء القيد الخاطئ .

١٢٧

من ح / الموردين

١٢٧ إلى ح / الخصم المكتسب

إثبات الحصول على خصم نقدي مكتسب على المشتريات  
الآجلة .

#### ٤ — الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان المراجعة :

إذا تم التوصل إلى مصدر الأخطاء التي تؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية ، فإن إجراءات تصحيحها لا تخرج عن الإجراءات السابق للمعرض لها . فإذا كان الخطأ يقع في حسابات الأستاذ المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التي يقع فيها الخطأ وتنقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق توازنه . وإذا وقع الخطأ في دفاتر اليومية فإن إجراءات التصحيح تستلزم إما إلغاء القيد الخاطئ وإثبات القيد الصحيح وترحيل كلا القيدين للحسابات الملائمة بالأستاذ وإعادة ترصيدها ونقل الأرصدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلا من الأرصدة الخاطئة ، أو تعديل القيد الخاطئ بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة إلى إلغاء القيد الخاطئ . كما سبق أن وضحنا في الطريقة المختصرة . والواقع أن معظم الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان غالبا ما تقع أثناء الترحيل لحسابات الأستاذ أو ترصيد الحسابات ، وبالتالي يتم تصحيحها عن طريق الشطب .

أما إذا لم يمكن التوصل إلى مصدر الخطأ أو الأخطاء التي تؤثر في توازن الميزان في الوقت الذي يسمح بإعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية في الموعد المرغوب ، فإن الأمر يستدعي معالجة الفرق بين جانبي الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لأغراض إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى يتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه في الفترة المحاسبية التالية . ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعاق ويحمل رصيدا مدينا أو دائنا

بالفرق بين جانبي الميزان . فإذا كان الفرق بين جانبي الميزان يمثّل في زيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ٧٠ جنيه مثلاً فإن الحساب المعلق يظهر برصيد دائن في ميزان المراجعة بهذا الفرق أما إذا كان الفرق بين جانبي الميزان يمثّل في زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين بمبلغ ١٢٠ جنيه مثلاً فإن رصيد الحساب المعلق يظهر في ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق . ويفتح الحساب المعلق في الأستاذ العام برصيد الميزان (الفرق بين جانبيه) دون إجراء قيود دفترية ، حتى تتكشف الأخطاء في الفترة المحاسبية التالية . ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق في الأصول في الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة أخرى كما يظهر الرصيد إذا كان دائناً في الخصوم في الميزانية تحت عنوان أرصدة دائنة أخرى .

وانفرض مثلاً أن الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة عن شهر مارس كما ورد في دفتر يومية المقبوضات بلغ ٤٦٠ جنيه ، وعند إجراء القيد الشهري للخصم اليومية وتحويله رحل مبلغ الخصم المسموح به إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلاً من الجانب المدين لحساب الخصم المسموح به عن طريق الخطأ . فلو تم اكتشاف هذا الخطأ قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية لا يمكن تصحيح الوضع بشطب المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب وإثباته في الجانب المدين من حساب الخصم المسموح وإعادة ترصيد الحسابين ونقل الأرصدة الجديدة لميزان المراجعة . أما إذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ ، وهذا ما يندرج دونه عملياً ، والذي يؤدي إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة في هذه الحالة عن الجانب المدين بضعف المبلغ ، أي بمبلغ ٩٢٠ جنيه ، فإن الأمر يستدعي في هذه الحالة فتح حساب معلق وجعله مدبناً بمبلغ ٩٢٠ جنيه ليتحقق توازن الميزان . وعند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية تعالج الأمور في الحساب المعلق على حسب

طبيعة الحساب الذي تآثر بالخطأ . فإذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الأصول أو الخصوم فإنه يعالج مباشرة في هذه الحسابات . أما إذا كان الخطأ يؤثر في حسابات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية السابقة والتي تم إقفالها في الحسابات الختامية ، فإنها تعالج في الحساب الذي يمثل صافي المقاصة بين الإيرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما جرينا على تسميته ( بصفة مرحلية ) حساب الأرباح المحتجزة . وعلى هذا الأساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدي في الفترة المحاسبية التالية بإجراء القيد التالي :

٩٢٠ من / الأرباح المحتجزة

٩٢٠ إلى / معاق

تحصيل الأرباح المحتجزة بالخصم النقدي المسموح به  
البالغ ٤٦٠ جنيه عن شهر مارس في الفترة المحاسبية السابقة  
والذي اعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب

ويلاحظ أن الأرباح المحتجزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قد ترتب على اعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٤٦٠ خصماً مكتسباً زيادة هذه الأرباح دون وجه حق بهذا المبلغ في الوقت الذي كان يجب إنقاصها به . وبذلك يمثل القيد إلغاء ما تم إثباته بالزيادة فيها وإنقاص ما كان من الواجب إنقاصه منها .

وتعالج كل الأخطاء المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتي لا يتم اكتشافها فيها في حساب الأرباح المحتجزة ، سواء كانت هذه الأخطاء تؤثر في توازن الميزان ومن ثم في رصيد الحساب المعلق أو كانت لا تؤثر في توازن الميزان . فإذا سقط سهموا على سبيل المثال إثبات الأجور المستحقة في نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه

فإن ذلك لن يؤثر في توازن الميزان لأن قيد إثبات الأجور المستحقة لم يتم أصلاً . ويتم إكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الأجور في الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكتشف المحاسب أن هذه الأجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على إيراداتها . وفي هذه الحالة يتم إثبات سداد الأجور التي كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالاتي :

٥٦٠ من ح/ الأرباح المحتجزة

٥٦٠ الى ح/ النقدية

سداد الأجور المستحقة عن الفترة السابقة والتي سقطت  
سببها إثباتها في تحريات نهاية الفترة

أما الأخطاء التي تتعلق بحسابات الأصول والخصوم فإن تصحيحها في الفترة المحاسبية التالية يتم في هذه الحسابات مباشرة ، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع في حسابات الإيرادات والمصروفات .

فإذا تحصل من أحد العملاء مثلاً ٧٩٠ جنيه نقداً ، تم تحميلها للحساب العميل ، واجمالي العملاء على أساس أنها ٩٧٠ جنيه ، ولم يتم إكتشاف الخطأ أثناء الفترة المحاسبية أو في نهايتها فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين بمبلغ ١٨٠ جنيه يجعل بهما الحساب المعلق مديناً . وفي الفترة المحاسبية التالية يجري إثبات القيد التالي عند إكتشاف الخطأ.

١٨٠ من ح/ اجمالي العملاء — العميل فلان

١٨٠ الى ح/ الحساب المعلق

تصحيح الخطأ في إثبات المتحصل من العميل — فلان —  
بالزيادة بتاريخ ... ، عند إكتشاف الخطأ بتاريخ ...



ويرحل القيد السابق لحساب العميل ولحساب اجمالي العملاء في نفس الوقت،  
وبلاحظ أننا افترضنا أن المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة في حساب النقدية،  
والا لما تأمر به توازن الميزان.

إما إذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الأصول التي تتحول الى مصروفات ،  
كالمشتريات مثلا فإنها تعالج في حساب الارباح المحتجزة بمقدار أثرها على  
حسابات المصروفات . فإذا رحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه لحساب  
الآلات والمعدات مثلا بدلا من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ  
خلال الفترة المحاسبية أو في نهايتها ، فعند اكتشافه في الفترة أو الفترات التالية  
يجرى تصحيحه بالقيد التالي :

١٢٦٠٠	من -/ الارباح المحتجزة
١٢٦٠٠	الى -/ الآلات المعدات

وبلاحظ أن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان . وقد جعلت الارباح  
المحتجزة مدينة رغم أن المشتريات تعد من الأصول ، ولكن ذلك يكون بصفة  
مرحلية حتى تتحول الى مصروفات . وتتحول المشتريات الى مصروفات عند  
حساب تكلفة البضاعة المباعة في نهاية الفترة . ومعنى نقص المشتريات بمقدار  
ما حمل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة ، ومن ثم المصروفات  
بالقيمة ، وبالتالي زيادة صافي الربح بنفس القيمة . ولذلك جعل حساب الارباح  
المحتجزة مدينا بمقدار الزيادة التي طرأت عليه عن طريق الخطأ .

ولنفرض على سبيل المثال أيضا أن هذه المشتريات تمت في بداية الفترة  
السابقة وإن اهلاك الآلات والمعدات في نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد  
حسابها ( بما فيه المبلغ الخاطئ ١٢٦٠٠ جنيه ) على أساس ١٠٪ من الرصيد.  
فهذا يعني بالإضافة الى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٢٦٠٠ جنيه  
( مصروف ) ، زيادة اهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٢٠ جنيه (  $١٢٦٠٠ \times \frac{١}{١٠}$  )

( وهو معروف أيضا ) . أى أن الأرباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المبيعة عما كان من الواجب أن تكون عليه بمبلغ ١٦٠٠ جنيه ، ونقصت بزيادة الإهلاك عما كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه . وكل من الخطأين لا يؤثر في توازن الميزان . ويتم التصحيح عند اكتشاف الخطأ في الفترة المحاسبية التالية بأجراء القيد التالى بالإضافة إلى القيد السابق :

١٦٠ من س / مخصص إهلاك الآلات والمعدات

١٦٠ إلى س / الأرباح المحتجزة

إنقاص المخصص بمقدار الإهلاك المحسوب على مشتريات البضاعة التى حمل بها حساب الآلات والمعدات عن طريق الخطأ في الفترة المحاسبية السابقة .

وبذلك يكون صافي الأثر على حساب الأرباح المحتجزة هو نقص رصيدها بمبلغ ١٦٤٠ جنيه .

ولنفرض كمثل أخير أنه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه في بداية السنة السابقة ، تم إثباتها في اليومية العمومية بالمبلغ الصحيح وتم ترجيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح ، ولكنه عند ترجيلها لحساب السيارات ، سجلت على أساس ٨٠٩٠٠ جنيه بدلا من ٩٠٠٠ جنيه ، وأن الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو في نهايتها . وتم اكتشافه في ٥ فبراير من العام التالى . ويؤثر هذا الخطأ في توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين أقل الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه . يعمل بها الحساب المعلق لدينا وعند اكتشاف الخطأ يجرى إثبات القيد الآتى :

٩٠٠ من س / السيارات

٩٠٠ إلى س / الحساب المعلق

تصحيح الخطأ في الترحيل لحساب السيارات في بداية الفترة السابقة .

ورغم أن الخطأ خطأ ترحيل إلا أنه في هذه الحالة يصبح من المستحسن عدم تصحيحة بالشطب لأن الإكتشاف قد تم في الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة .

وإذا كان إهلاك السيارات يتم على أساس ٢٠ ٪ سنوياً ، فإن إهلاك السيارات المحمل للحسابات الختامية في الفترة السابقة يكون أقل مما كان من الواجب أن يكون عليه بمقدار ١٨٠ جنيه ( ٩٠٠ × ٢٠٪ ) وبالتالي فقد زادت الأرباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار . ولكن هذا الخطأ لا يؤثر في توازن الميزان . ويتم تصحيحة بأجراء القيد التالي :

١٨٠ من ٣ / الأرباح المحتجزة

١٨٠ إلى ٣ / مخصص إهلاك السيارات

تحميل الأرباح المحجوزة بالإهلاك الخاص بالسيارات  
المشترأة في بداية العام السابق عن المبلغ الذي لم يتحمل  
به حساب السيارات عن طريق الخطأ ( ٩٠٠ × ٢٠٪ )

## اسئلة وتمارين على الفصل الحادى عشر

### أولاً : الاسئلة :

١ — تكلم باختصار عن كل ما يأتى : أخطاء السهو ، الأخطاء الفنية ، أخطاء التهاون فى التدقيق ، الأخطاء التى تؤثر فى توازى الميزان ، أخطاء الارتكاب ، الأخطاء التى لا تؤثر فى توازن الميزان ، يمكنك الإستعانة بما تراه ملائماً من أمثلة لتوضيح أفكارك .

٢ — وضح الآثار التى تترتب على كل من الأخطاء التالية على كل من : تكلفة المبيعات ، المبيعات ، صافى الربح ، بحمل الربح ، حسابات الأصول المتداولة ، حسابات حقوق الملكية ، توازن ميزان المراجعة قم بأعداد جدول يحتوى على خانات ينحصر منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة إلى رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية ، ثم ضع مقسدار الأثر بالزيادة فى الخانة الملائمة بإشارة موجبة ، والأثر بالنقص فى الخانة الملائمة بإشارة سالبة ، وفى خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذى يؤدى إلى زيادة الجانب المدين أو نقص الجانب الدائن بإشارة موجبة ، والخطأ الذى يؤدى إلى نقص الجانب المدين أو زيادة الجانب الدائن بإشارة سالبة :

ا — سقط سهواً لإثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٥٠ جنيه .

ب — تم لإثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة فى يومية المقبوضات فى الحساب المخصص للمصروفات البيعية بمبلغ ٢٢٠ جنيه وتم إجراء المخصص الدورى ليومية والترحيل لحساب الأستاذ على هذا الأساس .

ج — تم ترحيل مبلغ ١٢٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات الآجلة ، إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المسموح به .

و — تم إثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه على الحساب في اليومية العامة ، وعند الترحيل لحسابات الأستاذ رحل المبلغ لحسابات المدينين على أساس أنه ٧٢٣٠ جنيه .

هـ — تم إثبات مردودات مشتريات في اليومية العامة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه ورحلت للجانب المدين من حساب العميل صبحى حسونه بدلا من ترحيلها للجانب المدين من حساب المورد صبحى حسنين .

و — تم إثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٧٥٠ جنيه في اليومية العامة ورحلت لحسابات الصحيحة في استاذ الموردين ، وسقط سهموا ترحيلها لحساب إجمالي الموردين ، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات .

ز — تم ترحيل مجموع يومية المبيعات من شهر ديسمبر والبالغ ٧٢ و ٣٢٠ جنيه لحساب إجمالي العملاء على أساس أنه ٢٧٢٢٠ جنيه عن طريق الخطأ .

ح — تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على أساس أنه ٩٦٢٣٠ جنيه .

ط — تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وتم إثباتها على اعتبار أنها أثاث وتركيبات في بداية العام ، وبحسب إهلاك الأثاث والتركيبات على أساس ١٠ ٪ سنويا ، وبعد الأدوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات ، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى أول فبراير من العام التالي .

٢ — علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مبررا وجهة نظرك بما تراه ملائما من أمثلة عند الحاجة .

ا — لا تؤثر أخطاء السهو أو الحذف على توازن ميزان المراجعة .

ب — لا تؤثر الأخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل في إحلال الطرف المدين للقيد محل الطرف الدائن قيما و ترحيلا .

ج — تؤدي أخطاء عكس الأرقام أو حذف الأصفار بالضرورة إلى عدم



توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ في القيد أو في الترحيل .

و - يؤدي ترحيل الطرف المدين من قيد معين في الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلا من الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها إلى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

هـ - يؤدي ترحيل الطرف الدائن من قيد معين إلى الجانب المدين من أحد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلا من ترحيله إلى الجانب الدائن من أحد الحسابات المدينة إلى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

و - إذا جعل حساب المشتريات مدينا عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ، ونقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالي سوف يزداد بحمل الربح بمقدار ضعف المردودات .

ز - يؤدي الخطأ في تحميل حسابات الأصول بمبالغ معينة بدلا من حسابات المصروفات إلى زيادة بحمل الربح وصافي الربح بمقدار هذه المبالغ التي تم توجيهها توجيهها خاطئا .

ح - يتم اكتشاف كل الأخطاء التي تؤثر في حسابات الإيرادات أو المصروفات ، ومن ثم في صافي الربح عن طريق ميزان المراجعة .

ط - إذا تم ترحيل مبلغ معين إلى الجانب المدين من أحد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجله بأقل مما هو مثبت به في يومية المبيعات ، فإن ذلك سوف يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل المخصص الشهري ليومية المبيعات صحيحا من حيث القيمة والتوجيه .

ي - تؤدي أخطاء الجمع الدوري لليوميات المساعدة والتي لا يتم اكتشافها قبل إنبات وترحيل المخصصات الشهرية لها إلى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطئ ، ويتم تصحيح هذه الأخطاء عند اكتشافها في نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب .

## ثانياً : التعاريف :

### التمرين الأول :

عند قيام مراجع حسابات إحدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة في نهاية الفترة المحاسبية وجد الأخطاء التالية :

١ — سقط سهواً لإثبات مشتريات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٣٦٠ جنيه على الحساب ، ولم تأخذ في الاعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدوري في نهاية الفترة .

٢ — تم لإثبات المتحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة بمبلغ ٤١٨ جنيه في يومية المقبوضات على اعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع ، وعوضاً عن رصيد حساب السيارة المبيعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على اعتبار أنه خسارة رأسمالية .

٣ — سقط سهواً ترحيل الطرف الدائن لقيد الملخص الشهري ليومية أوراق القبض بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لحساب إجمالي العملاء .

٤ — تم لإثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسنين حسونه بمبلغ ٧٥٠ جنيه على اعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسنين وتم الترحيل لحسابات الاستاذ على هذا الأساس ، ولا تمسك الشركة يومية خاصة لأوراق الدفع .

٥ — بلغ مجموع خانة الخصم النقدي المسروح به في يومية المقبوضات هن شهر مارس ٩٢٧ جنيه ، تم ترحيلها لحساب الخصم المسروح به على أساس أنها ٢٩٧ جنيه .

٦ — اشترت الشركة أثاث وتركيبات على الحساب بمبلغ ١٢٢٠ ر ١ جنيه في شهر إبريل وتم لإثبات العمالية في يومية المشتريات الآجلة وترحيلها على هذا الأساس ، ويبلغ الأهلاك على هذا الأثاث عن الفترة طبقاً لنظام والمعدلات التي

تقيرها الشركة ٨٣ جنيه .

٧ — لم تتم تسوية الأجور في نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الأجور المستحقة في نهايتها البالغ ١٢١٢ ر. جنيه ، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الأجور عند سداد في بداية هذا العام .

٨ — وجد خطأ في جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١٢٠ جنيه بالزيادة في صفحة ٣٣ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الأساس ٧٨ ر. ٦٢٠ جنيه نقل للصفحة التالية على أساس أنه ٨٧ ر. ٦٢٠ جنيه ، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس وإثبات المخلص الشهري لها والترحيل للحسابات الاستاذ بما يتضمن هذين الخطأين .

٩ — جعل حساب البنك لدينا بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك في نهاية العام والتي لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

١٠ — تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع المخلص الشهري ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسموح به بمبلغ ٧٣٢ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن إكتشافها قد تم قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية ( لك الخيار في اتباع طريقة التصحيح التي تراها مناسبة )

(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء في حالة عدم تصحيحها على كل من توازن ميزان المراجعة ، ومجموع الربح عن الفترة ، وصافي الربح عن الفترة .

(٣) حساب رصيد الحساب المعلق بفرض أن هذه الأخطاء لم يتم تحديد موقعها وإكتشافها إلا بعد إعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية .

(٤) إجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الأخطاء بفرض إكتشافها في الفترة المحاسبية التالية .

### التعريف الثاني :

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة في نهاية العام اكتشف الأخطاء الآتية :

١ — سقط سهموا لإثبات مشتريات آجله بمبلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن محمد بن في ٢٥/٤ في يومية المشتريات ، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد في استاذ الموردين من واقع فاتورة المورد وإذن الإستلام بمخازن الشركة .

١ — تم اثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبدالجواد في تاريخ الإستحقاق في يومية المقبوضات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه في خاتمة العملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الأساس .

٣ — رحل الطرف المدين لقيد المخلص الشهري ليومية المبيعات عن شهر أغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للأستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ .

٤ — اشترت الشركة مواد تعبئة وتغليف ( مصاريف بيعية ) نقدا بمبلغ ٣٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها في يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم ترحيلها على هذا الأساس ضمن المخلص الشهري ليومية المدفوعات .

٥ — بلغ مجموع خاتمة الخصم النقدي المكتسب في يومية المدفوعات عن شهر أكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للجانب المدين من حساب الخصم النقدي المسموح به على أساس أنه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ .

٦ — تم اثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة في يومية المقبوضات على اعتبار أنها متحصلات من عملاء في ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، ولم تم تسوية الفوائد الدائنة في حساب العملاء .

٧ — وجد خطأ في مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة في الجمع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٩٠ جنيه ، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس

الشهر والبالغ ٩٨٧٨٠ جنيه للصحة التالية على اعتبار أنه ٨٩٧٠٠ جنيه .  
وقد استمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الاساس وتم اجراء قيد  
الملخص الشهري ورحيله لحسابات الاستاذ .

٨ - لم تتم تسوية الإيجارات المقدمة التي حصلت عليها الشركة عن إيجار  
إحدى مبانيها الغير في بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه في حساب  
الإيجارات الدائنة في نهاية العام السابق . وأعتبر المبلغ كله بمثابة إيجارات دائنة  
في العام الحالي .

٩ - سجل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية في يومية المقبوضات  
على اعتبار أنه متحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه في ٣/١٥ .

١٠ - قبات الشركة كميهاه لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود بمبلغ  
٧٦٥٠ جنيه في ٧/١٣ وتم إثباتها في دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٧٥٠  
جنيه وتم ترحيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود .

المطلوب : (١) اجراء تصحيح الأخطاء السابقة بفرض أن إكتشافها قد تم  
قبل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية في نهاية الفترة .

(٢) بيان أثر كل من هذه الأخطاء على توازن ميزان المراجعة في حالة  
عدم تصحيحها .

(٣) بفرض أن هذه الأخطاء لم يمكن تحديد مصدرها حتى بداية الفترة  
المحاسبية التالية ، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر في ميزان المراجعة  
في نهاية الفترة الحالية .

(٤) اجراء قيود تصحيح هذه الأخطاء بفرض أنها لم تكتشف إلا خلال  
الفترة المحاسبية التالية .



## الباب الثالث

الجرد والتسويات الجردية

في ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها



## مقدمة

تناولنا في الباب الأول من هذا المؤلف التعريف بالمحاسبة وأهدافها ووظائفها والافتراضات الرئيسية التي تقوم عليها ، والمعايير والأعراف التي يتم الاسترشاد بها بصدد أداء وظائف المحاسبة في سبيل تحقيق أهدافها . وقد تعرضنا لذلك في ظل العلاقات التي تربط المحاسبة بفروع المعرفة الأخرى .

ثم تناولنا في الباب الثاني شرح وتوضيح الدورة المحاسبية في المحاسبة المالية والتي تؤدي في نهايتها إلى التمكن من تحديد نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر كما ينعكس في الحسابات الختامية ، وإلى التعرف على المركز المالي للوحدة كما تنعكس في قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية . وتناولنا بعد ذلك في الباب الثالث الاجراءات المحاسبية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية وهيكل النظام المحاسبي في كل منها .

ونقع مهمة هذا الباب الرابع والآخر في توضيح أهم القواعد والاجراءات الموروثة من نتائج الدورة المحاسبية كما تنعكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والاجراءات محاسبياء الجرد والتسويات الجردية ، والتي عادة ما تتم في نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم خطة هذا الباب على ثلاثة فصول كالآتي :

الفصل الأول من الباب وهو الرابع عشر في ترتيب الكتاب ، ويتناول الجرد والتسويات الجردية للأصول النقدية ، وعلاقة ذلك بافتراضات الاستقلال

والاستمرار ، وتطبيق قواعده واجراءاته فى ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة  
والحيلة والحذر .

الفصل الثانى من الباب وهو الخامس عشر فى ترتيب الكتاب ؛ ويتناول  
الجرد والتسويات الجردية للاصول غير النقدية فى ظل القواعد والافتراضات  
بماليه .

الفصل الأخير من الباب وهو السادس عشر فى ترتيب الكتاب ويتناول  
الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم فى ظل ما تقدم .

## الفصل الثاني عشر

في

جرد وتسوية

حسابات الأصول النقدية

### ١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل:

الأصول النقدية هي تلك التي يترتب على وجودها حق للوحدة المحاسبية في ملكية عدد من وحدات النقدية أو الحصول على عدد محدد من وحدات النقدية في تاريخ لاحق. وتتمثل أهم عناصر الأصول النقدية في أرصدة النقدية في البنوك، سواء كانت في صورة حسابات جارية أو في صورة ودائع لأجل أو ودائع توفير، وفي أرصدة النقدية في خزائن الوحدة المحاسبية، وفي أرصدة العملاء والمدينين والائرادات المستحقة، وفي أوراق القبض، وفي القروض التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضا قصيرة الأجل أو قروضا طويلة الأجل.

والأصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها ( ما لم تكن نقدية ذهبية أو فضية ) وبالتالي فيطلق عليها الأصول الاسمية. وهي تمثل قوة شرائية متاحة أو ينتظر أن تتاح مستقبلا للحصول على أصول أخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الأصول الحقيقية. فالأراضي مثلا من الأصول الحقيقية طويلة الأجل لأن لها قيمة في ذاتها، بينما القروض طويلة الأجل التي تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هي أصول نقدية طويلة الأجل لا تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وإنما تمثل حقا للمنشأة في الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوي قيمتها الاسمية. في تاريخ لاحق. وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تنطوي على منافع



ذاتية كاملة فيها ، بخلاف قدرتها الشرائية في الحصول أصول حقيقية نافعة .  
فالاصول النقدية إذن هي وسيلة حاضرة أو مستقبلية للحصول على سلع أو  
خدمات نافعة . -

وتختلف الاصول النقدية عن الاصول المتداولة في أن الاصول النقدية  
لا تحتوى على أصول حقيقية مثل مخزون البضائع والهامات والمنتجات المصنوعة  
وشبه المصنوعة من ناحية ، كما أن الاصول النقدية لا تقتصر على الاصول قصيرة  
الاجل من ناحية أخرى . أما الاصول المتداولة فهي تحتوى على أصول نقدية  
وأصول حقيقية ، والعبرة فيها أنها تتحول إلى نقدية Cash في دورة عمليات  
واحدة أو فترة محاسبية أيهما أطول .

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالاصول النقدية  
بالتربيب التالي :

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة .
  - حسابات العملاء والمدينين واوراق القبض .
  - حسابات الايرادات المستحقة .
  - حسابات الاقراض قصير الاجل وطويل الاجل .
- ونتناول كل مما تقدم في بند مستقل ، بعد أن نتعرف على المقصود بالجرد  
والتسويات الجردية.

## ٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية :

يقصد بجرد الاصول من وجهة النظر المحاسبية عموما التحقق من الوجود  
والملكية والقيمة بما يتفق والارصدة التي تظهرها الدفاتر . ويهدف الجرد عموما  
إلى صيانة أصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس أو السرقة أو الضياع  
المادي أو الضياع النفعي . ويقصد بالضياع المادي فقدان الأصل ذاته ، أماالضياع

النفعي فيقصد به فقدان منفعة ومن ثم قيمته نتيجة الإهمال أو التقادم أو كلاهما .  
ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة أو العد أو التقاس أو الوزن . الأصول التي  
يكون لها وجود مادي ملموس ، أو بالقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة  
للأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل السكك وأوراق القبض . كما يتم  
التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق . أما التحقق من القيمة  
فيتم بالنسبة لجميع الأصول محاسبيا عن طريق التقييم طبقا لطرق معينة سوف  
تتناولها بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الأصول ، وفي ظل المبادئ  
والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ويترتب على كل عملية من عمليات الجرد ، وسواء كانت خاصة بالتحقق من  
الوجود أو التحقق من الملكية أو التحقق من القيمة ، في كثير من الأحيان ضرورة  
إجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذي يجب أن يظهر بالدفاتر مع ذاك الموجود  
فعلا . وتسمى هذه التسويات و تسويات جردية ، لأنها تلتج عن عمليات الجرد .  
كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقا لمبدأ  
المقابلة السليمة للأيرادات بالمصروفات في ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق  
وتمرضا لذلك في الباب الثاني من هذا المؤلف .

وحق التحقق صيانة الأصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع  
فيلزم أن يتوافر ما يسمى محاسبيا بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية . ويتضمن  
هذا النظام القواعد والإجراءات الواجب إتباعها بصدد تداول الأصول داخل  
الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير . وقد تكون هذه الرقابة مستندية عن طريق  
المستندات المثبتة للتداول ، أو إدارية عن طريق تحديد مسؤوليته الأفراد فيها  
يتعلق بإجراءات التداول ، وتوضيح سلطات كل منهم في هذا الشأن . ويدرس  
نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلا في الدراسات اللاحقة لمواد  
المراجعة الداخلية والخارجية .

ويهدف الجرد إلى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في صيانة الأصول وحمايتها بالاعتماد على تحقيق عددا من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، والتي من أهمها المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، والاستحقاق المحاسبي ، والخيانة والحذر .

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر ، كما يمكن أن يتم مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدوري . وقد سبق لنا أن تعرفنا على كل منهما بصددهما معالجة مشتريات البضائع في المشروعات التجارية في الفصل الثامن ، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدوري مع الجرد الدوري . ويمكن للوحدة المحاسبية أن تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الأصول ، وخاصة منها ما قل عدده وارتفع ثمنه ، وتطبق نظام الجرد الدوري على البعض الآخر ، وخاصة منها ما أكثر عدده وقل ثمنه .

#### ٣ - الجرد والتسويات الجردية للنقدية بالخرزينة والبنوك :

النقدية بالخرزينة هي العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخرزينة في لحظة معينة أما النقدية في البنوك فهي العملات الورقية والمعدنية المودعة في خزائن البنوك في صورة حسابات جارية أو ودائع أو توفير . والحسابات الجارية هي نقدية لدى البنك وتخصص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها في أي وقت عن طريق إصدار أوامر كتابية إلى البنك على ورقة تسمى شيك ، أما النقدية المودعة في البنك كوديعة فعادة لا يحق للمدشاة أو الوحدة المحاسبية التصرف فيها إلا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة أنها ترتبط بأجل ، فإذا انتهى الأجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها . وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة إذا نقل المبلغ المودع في دفاتر البنك من حساب الوديعة إلى الحساب الجاري . ويعتبر الحساب الجاري وديعة جارية ، أي يحق للمدشاة المودعة التصرف فيها في أي وقت دون الارتباط بأجل .

ويلزم أن يتوافر في نظام الضبط والرقابة الداخلية بعض المواصفات العامة التي نذكر أهمها دون تفصيل فيما يلي :

١ - يجب فصل وظيفة مسئولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة امساك دفاتر وسجلات النقدية ، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بهدف اختلاس النقدية .

٢ - يجب فصل وظيفة تحصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية ، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معا في آن واحد ، وإلا زاد احتمال الخطأ وضياح النقدية ولو بسن نية .

٣ - يجب إيداع جميع المتحصلات النقدية يوميا بالبنك كما هي ، كما يجب عدم صرف نقدية إلا عن طريق شيكات ، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة المستديمة الذي منه يتم الصرف نقداً كما سوف يرد فيما بعد .

٤ - ب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة امساك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة .

٥ - يجب استخدام وسائل التسجيل الآلى للمتحصلات النقدية إذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يوميا عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers ، وعلى أن تتم مطابقة مجموع سجل المتحصلات على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلا بمعرفة فرد من إدارة الحسابات بخلاف المسئول عن سجلات النقدية .

٦ - يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدي أو للشيكات مركزة على عدد محدود من الأفراد كما يفضل مشاركة شخصين في اعتماد الصرف كلما كبر حجم المشروع أو الوحدة المحاسبية .

٧ - يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات ،

٨ - يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف ، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات .

٩ - يجب أن تكون الشيكات سلسلة الأرقام ويجب التأشير على الشيكات التالفة بتأشير " ملغاة " وإبقائها في سلسلتها في دفتر الشيكات .

١٠ - يجب أن يتم تسجيل النقدية الواردة في سجل المتحصلات لدى الصراف فور استلامها إذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها في دفتر المتحصلات في إدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل ، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة في سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها في دفتر المدفوعات بإدارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل .

١١ - يجب مطابقة رصيد النقدية في البنك مع الرصيد الظاهر في دفاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك وإعداد مذكرة التسوية اللازمة . وينفضل أن يتم الاتفاق مع البنك على إعداد كشف حساب على فترات دورية متقاربة عادة ما تكون شهرية .

### ٣-١ جرد وتسوية النقدية بالخزينة :

يتم جرد النقدية بالخزينة عن طريق التفهيط إلى فئات متجانسة من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عدا سلبيا ثم تحديد إجمالى عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجمعة . وحتى تتحقق فعالية هذا الإجراء فإنه بالنسبة للنقدية يجب أن يتم على فترات متقاربة جدا وينفضل في كثير من الأحيان أن تكون يومية وإذا لم يتم الجرد يوميا فيلزم أن يكون الجرد مفاجئا بحيث لا يخطر به من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها إدارة الحسابات ولا يمثل فيها من يمس : دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع في اختصاصه حيازة النقدية وتداولها . كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات متقاربة وغير منتظمة ،



وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد عدد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهري . فإثر المحاسبة لحساب الخزينة ، فإذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلي الموجود بمجازة أمين الخزينة عن الرصيد الدفترى وكان الأخير صحيحاً فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى .

وبالرغم من العناية الفائقة في تداول النقدية فإنه عادة ما تحدث أخطاء من جانب أمين الخزينة تؤدي إلى وجود اختلافات في الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفترى . فقد يخطئ أمين الخزينة في عد النقدية المستلمة من العملاء مثلاً ، أو يخطئ في حساب الباقي أو عد الباقي وما إلى ذلك ، أضف إلى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتغاضى عنها العملاء أو أمين الخزينة أو كلاهما لعدم إبطاء سير العمل أو لسبب آخر . وعادة ما تحدث كل هذه أخطاء حدوداً معينة لما يمكن أن يترتب على هذه الظروف من عجز أو زيادة في الرصيد الفعلي للنقدية عن الرصيد الدفترى . ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية . وإذا وقع العجز والزيادة في هذه الحدود فعادة لا يقع على أمين الخزينة أية مسؤولية ، ويلزم تسوية العجز أو الزيادة ليتطابق الرصيد الفعلي مع الرصيد الدفترى . ويتم ذلك بتخصيص حساب للعجز والزيادة في رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض .

فإذا فرض مثلاً أنه قد تم جرد الخزينة في يوم ١٢/٥/١٩٨٠ ووجد هناك عجز في الرصيد الفعلي عن الدفترى يبلغ - ٣ جنيه فإن قيد التسوية إذا كان العجز في حدود المسموح به يكون كالآتي :

٢٠ -	من ح/ العجز والزيادة في النقدية	١٢/٥/١٩٨٠
٢٠ -	إلى ح/ النقدية بالخزينة	

أما إذا كان العجز يزيد عن حدود المسموح ، فإنه عادة يحمل أمين الخزينة

مدينا بالزيادة حتى تتحدد المسئولية عن العجز بصفة قاطعة ، وتتحدد إجراءات تسوية المودع . فاذا ونجا أر العجز في يوم ٦، ٣٠، ١٩٠ قد لمع - ٣٧ جنيهاً بينهما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٤٥٠ جنيه تكون قيد تسوية العجز كآتي :

من مذكورين :		
٨٠/٦/٢٧	ح/ العجز والزيادة في النقدية	٤٥٠
	ح/ المدينين [حساب شخصي بأسم أمين الخزينة]	٣٢٥
	الى ح/ النقدية بالخزينة	٣٧

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة ، كأن يتحدد بمقدار  $\frac{1}{4}\%$  أو  $\frac{1}{4}\%$  مثلاً على حسب طبيعة العمليات التي ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة في هذا الشأن . كما يرتبط عادة قيد العجز وإريادة بأثبات نتيجة عمليات التحصيل أو السداد اليومية في خزينة انوارد أو في خزينة الصادر ( والتي عادة ماتخصص لأغراض محددة ) .

فاذا بلغت جملة المبيعات النقدية للعملاء في يوم ٨٠، ٧، ٢٣ مبلغ ٩٧٠ جنيهاً مثلاً وبلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء عن مبيعات آجلة سابقة ٦٣٠ جنيهاً ، ووجد أن النقدية الموجودة بالخزينة في نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيهاً ، ولم تكن المنشأة تمسك دفترها مساعداً للقبوضات ، فإن القيد في نهاية اليوم والذي يتضمن اثبات العجز إذا كان في حدود المباح كآتي :

من مذكورين :		
٨٠/٧/٢٣	ح/ النقدية بالخزينة	١٥٩٦
	ح/ العجز والزيادة في النقدية	٤
	الى مذكورين :	
	ح/ العملاء	٩٣٠
	ح/ المبيعات	٩٧٠

أما اذا كانت المذئأة نمسك دفترأ مساعدا للمقوصات . فان كلا من جانبي  
الدفتر لابد وأن يشتمل على خانة إعافية ، الأولى في الجانب المدين لاثبات العجز ،  
والثانية في الجانب الدائن لاثبات الزيادة ، ويتم إثبات العجز او الزيادة في اليومية  
العامة مع الملخص الدوري أو الشهرى لمجاميع اليومية كما أشرنا في الباب  
السابق .

وتم تسوية الزيادة في الرصيد الفعلى للنقدية عن الدفترى بقيود عكسية لما  
سبق ، وذلك علما بأن الزيادة كلها تسوى في حساب العجز وازيادة بعض النظر  
عن حد السماح . ثم يتم تقصى أسباب تعدى اريادة لهذا الحد ، ويسوى الوضع  
طبقا لنتيجة هذا التقصى .

فاذا وجد أن رصيد الخزينة في نهاية يوم ٢٤ / ٩ / ٨٠ مثلاً قد بلغ ٣٤٦٧  
جنيهاً في الوقت الذى بلغت المبيعات النقدية لليوم ٢٣٠٠ جنيه والمتحصلات من  
العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيهاً ، ولا توجد متحصلات أخرى ، فإن القيد  
يكون :

٢٤٦٧	من ح/ النقدية بالخزينة	٨٠ / ٩ / ٢٤
	الى مذكورين :	
١١٦٠	ح/ العملاء	
٢٣٠٠	ح/ المبيعات	
٧	ح/ العجز والزيادة في النقدية	

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذى قد يكون مثلاً ١٠٠ / أى مبلغ

ويراعى أن حساب العجز وازيادة يسوى فيه كل من العجز وازيادة معاً ، كما  
يؤدى إلى إجراء المقارنة بين مجموع العجز ومجموع الزيادة خلال الفترة المحاسبية .  
وإذا ظل هذا الحساب رصيد إلى نهاية الفترة المحاسبية فإنه يقفل فى الحسابات  
الختامية ضمن المصروفات المتنوعة إذا كان مديناً ، وضمن الإيرادات المتنوعة  
إذا كان دائناً .

هذا وما يطبق على خـ - زينة إلى إيراد يطبق على خزينة الصادر ( المنصرف )  
— إذا وجدت بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد فى التفريضة التالية  
غير أن ح/ النقدية بالخزينة يكون دائناً بقيمة المدفوعات والعجز ، كما يكون دائناً  
بقيمة المدفوعات ناقصا الزيادة .

### ٣-٢ خزينة (أو صندوق) المصروفات النثرية:

سبق أن أروضنا ضرورة تركيز عمليات صرف النقدية عن طريق الشيكات  
تخفيضاً لاحتمالات الاختلاس والتزوير ، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية  
الصغيرة ، التى تستثنى من هذه القاعدة ، نظراً لتكرارها اليومى وصغر قيمتها  
النسبية ، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدمغة ، ، مصاريف  
لرسال البرقيات ، مصاريف امتلاص إحدى الآلات الكاتبة ، شراء كميات صغيرة  
وعاجلة من الأدوات الكتابية والمطبوعات وما إلى ذلك . ولا شك أن تحسّرير  
شيكات مثل هذه المبالغ الصغيرة عادة ما يكون غير عملى ، وغير مقبول من وجهة  
نظر المستحق للنقدية ، كما أنه مكلف المدة أو الوحدة المحاسبية . ولذلك تلجأ  
المشروعات إلى إنشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغاً محدداً يكفى  
لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسئولاً عنها أمين لها ، ويقوم الأمين  
بالصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة  
المعينة ، ثم يقدم هذه المستندات فى نهاية الفترة أو عند ما يقارب المبلغ على الزمان

ليستعويض ما تم صرفه .

فإذا فرضنا مثلاً أن مئة ثمانية مئتين الفيلبان قد احتار عبد الواحد الكحيان ليكون أميناً لصندوق السلفة المستديرة ويبدأ بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتباراً من أول يناير ١٩٨٠ فإنه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك . ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف ، ولنفرض أن الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك وأودع المبلغ في خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالي :

التاريخ	مبلغ جنيه	
١٩٨٠/١/٣	١١٠٢٧٥	طوابع بريد ودمغة
١٩٨٠/١/٩	٥٠٢١٥	دبابيس ابرة وكابيس
١٩٨٠/١/١٣	١١٠١٦٥	أجرة تليفون للخارج
١٩٨٠/١/١٧	٤٠١٢٠	صندوق قمامة بلاستيك
١٩٨٠/١/٢٢	٦٠٣٣٥	٣ علبة كربون
١٩٨٠/١/٢٧	١٠٢٠٠	٢ دواية حبر لمكتب المدير
١٩٨٠/١/٢٨	٤٠٢٥٠	مصاريف انتقال
١٩٨٠/١/٣٠	٢٧٠٢٠٠	أدوات كتابية ومطبوعات

الجملة : من واقع المستندات الرفقة ٧٠٠٨٦٠

وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقى لدى الكحيان ٢٩٢١٤٠ ج ديداً فرضنا أيضاً أنه وجد بجرد المبلغ عجزاً قدره ١٦٠ ملياً ، فإن الكحيان يستعويض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المتصرف زائداً العجز المسبوح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه .



وتكون القيود اللازمة لإثبات هذه العمليات في دفتر اليومية كالآتي :

عند تحرير الشيك للكحيان وإنشاء السلفة :

١٠٠	من ح/ النقدية بخزينة الشرية - طرف الكحيان	٨٠ / ١ / ١
١٠٠	الى ح/ النقدية بالبنك جارى	

عند تقديم مستندات الصرف وجرد الرصيد وتحديد العجز وتحرير شيك

الاستعاضة :

من مذكورين :		
٧٠٠٨٦٠	ح/ المصروفات العمومية . مصاريف متنوعة	٨٠ / ١ / ٣٠
٠٠١٦٠	ح/ العجز والزيادة في النقدية	
٧١٠٠٢٠	الى ح/ النقدية بالبنك - جارى	
	استعاضة سلفة الكحيان بشيك رقم . . .	

ويظهر القيد السابقين في يومية المدفوعات في مائة وجودها . كما يقوم أمين مخزينة المصروفات الشرية بامساك سجل خاص لإثبات المنصرف من عهده والذي من واقعة والمستندات المؤيدة يتم اعداد كشف المنصرف للاستعاضة على فترات دورية أو عندما توشك السلفة على الانتهاء .

#### ٣ - ٣ تسوية حساب النقدية بالبنك :

عاده ما تقدم كل منشأة بفتح حساب أو حسابات جارية لها في أحد البنوك أو عدد من البنوك لتودع فيها النقدية لاق تتحصل لديها من مصادر التحصيل النقدي المختلفة وتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات أو الحسابات عن طريق الشيكات من عملائها أو من الغير مقابل الوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة وتقوم المنشأة بالصرف من هذا الحساب أو الحسابات عن طريق الشيكات . ولا شك في أن الالتجاء الى

البنوك بتعدد ما تقدم فيه حيازة المنشأة من ضياع أو مرقعة أو اختلاس النقدية السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق أن ذكرنا .

وعندما تقوم المنشأة بإيداع النقدية أو الشيكات في حسابها الجارى فى البنك ، فإنها تحرر بما تقوم بإيداعه قسيمة إيداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من أصل وصورة ، يحتفظ البنك بالأصل ويؤشر على الصورة بما يفيد استلام المرفقات من نقدية وشيكات لإيداعها فى الحساب الجارى للمنشأة لديه . وتعتبر هذه الصورة مستند القيد الذى يجعل به حساب النقدية بالبنك مدينار حساب النقدية بالخزينة دائنا بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب المدينين أو غير ذلك دائنا بقيمة الشيكات الواردة من كل والمودعة فى البنك للحصول .

ويتم الصرف من الحساب الجارى بناء على شيكات محرره باسم المستحق أو المستفيد الذى يتوجه للبنك لسرفها أو يقوم بإيداعها فى حسابه الجارى فى بنك لتحويلها من البنك المسحوب عليه لصالحه . ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات ، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التى تطلبها المنشأة بما عليها من دمغات كما يتقاضى تكاليف إعداد وأرسال كشف حساب المنشأة لديه على فترات شهرية ، والذى يقوم البنك بأرساله المنشأة لكى تراجعها وتأكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك فى دفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر فى كشف الحساب . وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين ، فإنها تجعل حساب المستفيد ، أو حساب السلعة أو الخدمة التى تم تحرير الشيك وغناه بقيمتها مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك - جارى دائنا ، وعندما يقوم البنك بنخصم أية مصروفات مستحقة له من الحساب الجارى للمنشأة لديه ، فإنه عادة يخطر

المنشأة بذاك بأشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد المنشأ هذا الأشعار  
تقوم بحل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب النقدية بالبنك جارى دائما .  
وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر تفنوا عادة يظهر رصيدا  
لحساب المنشأة الجارى لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر فى دفاتر المنشأة .  
ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التى تسحبها المنشأة على حسابها  
الجارى لدى البنك عن تاريخ إثبات البنك لها عند تقديمها للصرف ، ولاختلاف  
توقيت اثبات مصاريف البنك فى دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها فى دفاتر المنشأة لورودها  
بالبريد ، وتتفق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق إعداد  
مذكرة التسوية التى تؤدى إلى تطابق الرصيدين إجرائيا ، وتتلوى مذكرة التسوية  
على استكمال اثبات العمليات التى قام أحد الطرفين بإثباتها ولم يتم إثباتها لدى الطرف  
الآخر ، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية . وتعد هذه الورقة وسيلة هامة  
لمتابعة إثبات هذه العمليات فى كل من دفاتر المنشأة وفى دفاتر البنك . ويظهر  
كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة فى الكشف السابق ،  
ثم الإيداعات التى قامت بها المنشأة وتواريخها ، والشيكات التى قدمت للصرف  
وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها ( وليس تاريخ تحريرها ) ، ومصروفات  
البنك التى خصمت من الحساب ، وعادة ما يرفق بالكشف ( فى البلاد المتقدمة )  
الشيكات المنصرفة بعد إلغائها بمعرفة البنك ، بالإضافة إلى صور من اشعارات  
الخصم والاشارة التى أثرت فى رصيد الحساب لدى البنك .

ويقتضى اعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك فى دفاتر المنشأة  
وتحديد العناصر الظاهرة فى أحدهما وغير الظاهرة فى الآخر ، وعن طريق المعالجة  
الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لأحد الرصيدين من الرصيد الآخر .  
ولنفرض مثلا أن رصيد الحساب الجارى بالبنك فى دفاتر المنشأة السعادية فى

١٩٨٠/١/٢١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيهاً ، بينما ظهر الرصيد في كشف حساب البنك في  
ق.ن التاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيهاً وعند فحص حساب البنك في دفاتر المنشأة والمقارنة  
بالكشف الحساب وجدت الاختلافات التالية :

ظاهرة في دفاتر المنشأة	ظاهرة بالكشف
وغير ظاهرة بالكشف	وغير ظاهرة بالحساب
مليم جنيهاً	مليم جنيهاً

١ - شيكات مرسلة للبنك للحصول

عن طريق البريد - ١٣٦٠ ر -

٢ - مصاريف كشف الحساب عن الشهر ١٥٠٠ ر -

٣ - كميالة محصلة لحساب المنشأة - ٨٠٠ ر -

٤ - شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد

حسين بتاريخ ١/٢٥ ٧٢٠ ر ٥٠٠

٥ - قيمة دفتر شيكات - ٢ ر -

٦ - فواتر على سندات محصلة لحساب

المنشأة - ٣٠٦ ر -

٧ - رصيد أول يناير - ٦٣٩٠ ر - ٧٤٤٠ ر -

وبتفحص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتي :

- شيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر

في كشف الحساب بمبلغ - ١٠٥٠ ر -

- مصاريف كشف الحساب - ١٥٠٠ ر -

- كميالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت في حساب البناء بالدفاتر - ٣٥٠ ر -

وقد ورد الشيكات ٤٥١١ ، ٤٥١٧ في كشف الحساب عن شهر يناير .

وبمبدأ عمليات التسوية وإعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد في مذكرة التسوية في نهاية الفترة السابقة ، ففي المثال بعاليه نبدأ بالتحقق من :

— ورود الشيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ ، بمجملة قيمتها ١٠٥٠ جنيه في كشف الحساب عن يناير لأن عدم ورودها في كشف ديسمبر أدى إلى زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ .

— التحقق من أن مصاريف كشف حساب ديسمبر والتي خصمت من حساب المنشأة في البنك بواقع الكشف ولم تثبت في حساب البنك في الدفاتر قد تم إثباتها بحمل حساب مصاريف البنك لدينا وحساب التقديرة بالبنك جارى دائما . وذلك لأن عدم اثبات ذاك في الدفاتر يؤدي إلى زيادة رصيد البنك في الدفاتر عن الرصيد الوارد في الكشف عن ديسمبر .

— التحقق من إثبات تحصيل الكمبيالة في حساب البنك في الدفاتر لأن عدم إثباتها بحمل الرصيد في كشف الحساب يزيد بالقيمة وهي ٣٥٠ جنيه . ويتم الاثبات بحمل حساب التقديرة بالبنك لدينا وحساب أوراق القبض برسم التحصيل دائما ويؤدي عدم اثبات أى من هذه العمليات في دفاتر المنشأة أو عدم ورودها بالكشف إلى استمرار اختلاف رصيد أول الفترة بقيمة مالم يتم إثباته أو مالم يرد بالكشف أو كلاهما .

وبلاحظ أن الفرق بين الرصيدين في أول يناير هو مبلغ ١٠٥٠ جنيه والذي يمثل قيمة الشيكين الواردين في كشف البنك عن يناير . وهذا يعنى أن مصاريف كشف الحساب وتحصيل الكمبيالة قد تم اثباتها في دفاتر المنشأة في نهاية ديسمبر .

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الآتى :



مليم جنيه مليم جنيه  
- ٨٤٢٢٢ -

الرصيد في ٨٠/١/٢١ كما هو وارد في كشف  
حساب البنك .

بعض مدفوعات وارده بالكشف وغير مثبتة  
في الدفاتر :

١٢٥٠٠	مصاريف كشف الحساب
٢٢	قبضة دفتر شيكات
١٢٦٠٠	بضاي شيكات مرسله للتحويل ولم ترد بالكشف
١٢٦٤٢٥٠٠	جملة الاضافات
٩٧٨٦٢٥٠٠	رصيد الكشف المعدل بالاضافات

بعض متحصلات وارده بالكشف وغير مثبتة  
في الدفاتر :

٨٠٠٠٠	كبيالة محصلة لحساب المنشأة
٢٠٦٠٠	قوائم صندات حكومية
٧٢٠٢٥٠٠	بعض شيكات صادرة ولم تصرف بعد :
٧٢٠٢٥٠٠	شيك رقم ٤٥٢٢ لأمر المورد حسنين
١٨٢٦٢٥٠٠	جملة الخصومات
٧٩٦٠٢٥٠٠	الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر

وبراهن أنه بالإمكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر للوصول  
إلى الرصيد كما هو وارد بالكشف . وكل ما في الأمر أن تصبح الاضافات بعاليه  
خصومات في هذه الحاله كما تصبح الخصومات اضافات ( عليك أن تعيد هذه  
المفكوكه مبدلا بالرصيد المدقوقي ) وبعد لانعام مفكوكه القسويه والتحقيق من تطابق  
الرصيدين يصبح الواجب إثبات ما يلزم من تسوياتك في دفاتر المنشأة لتتسليم  
ما هو وارد في كشف حساب البنك ما دام صحيحا . ذلك بالضرورة حتى تظهر  
دفاتر المنشأة أصرها بالقيمة الواجبه عاسبيا . كما تتحمل كل فترة عروفاتها .  
وتستفيد بأثر أدائها الحقيقي لبدء المقابلة التسليمه بين الإيرادات وأثر وفات

ويتمحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للإيرادات والمصروفات، وفي نهايته بالنسبة للأصول ( والمحصول إن وجدت في المذكرة ) بأبواب القيود الآتية، وترجيها لحسابات الأستاذ قبل الإقفال في الحسابات الختامية وإعداد الميزانية ( بفرض إعدادها في ١٩٨٠/١/٣١ ) .

	مليم جنيه	مليم جنيه
من - / مصاريف البنك		٤٥٠٠
إلى / النقدية بالبنك جاري	٤٥٠٠	
مصاريف الكشف بقيمة دفتر شيكات		
من - / النقدية بالبنك جاري		١١٠٦٥
إلى مذكورين :		
من - / أوراق قبض برسم التحصيل	١٠٠٠ -	
من - / الفوائد الدائنة على صناديق الحكومة	٣٠٦٥ -	

ويظهر رصيد النقدية بالبنك في الميزانية العمومية في ١٩٨٠/١/٣١ بمبلغ مليم جنيه

٩٠٦١٥٠٠، وهو الرصيد الذي يصل إليه حساب النقدية بالبنك جاري بالدفاتر بعد ترجيل القيد السابق. ويقفل حساب مصاريف البنك وحساب الفوائد الدائنة في الحسابات الختامية ( حساب الأرباح والخسائر ) .

#### ٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض :

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية قبل الغير نتيجة سياسة بيع منتجاتها أو بضائعها لحولاء بالاجل . وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة معاملاتهم مع الوحدة المحاسبية في أصول بخلاف المنتجات والبضائع . أما أرصدة أوراق القبض فتتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والمثبتة بأوراق تجارية .

وينطوي جرد هذه الأصول النقدية كما سبق أن ذكرنا على التحقق من الوجود

والملكية والقيمة بما يتفق والأرصدة الظاهرة في الدفاتر . وعادة ما يتم التحقق من وجود وملكية أرصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات . والمصادقة هي خطاب ترسله الوحدة المحاسبة أو مراجع حساباتها إلى المدين أو المدين يفهم بمبلغ الرصيد المدين للعميل أو المدين في دفاتر الوحدة في تاريخ معين، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد عن دفاتره . بإفاده الوحدة المحاسبة أو المراجع بأية اختلافات إن وجدت . وإذا لم توجد أية اختلافات فيطلب مصادقة العميل أو المدين على الخطاب وإعادة بالتالي في مظاريف مملوءة ومدفوعة البريد عادة ما يكون مرفقا بالخطاب . وتعد إعادة هذا الخطاب المصادق عليه من العميل أو المدين إقرار الأخير بصحة مبلغ مديونيته لوحدة المحاسبة في التاريخ الموضح في الخطاب . أما في حالة وجود اختلافات فإنه يلزم القيام بتسوية هذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها وأسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبة . ويتم تناول هذه الأمور مسورة منفصلة في المراسل ، الآتية .

ويتطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض للتأكد من إمكانية تحصيل هذه المبالغ في تواريخ استحقاقها اللازمة دون نقصان . بمعنى توافر القدرة لدى الدين على الوفاء وتوافر حسن النية في الوفاء . فإذا وجد أي شك في قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبة لديه ، أو قام أي شك في حسن نيته في هذا الصدد فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمة أرصدة العملاء والمدينين التي تظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المحاسبية ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين عن طريق تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها ، وعن طريق إعداد الديون المؤكد عدم تحصيلها .

#### ٤ - ١ - الديون المدونة ومخصص الديون المشكوك فيها :

تعتبر المعاملات الآجلة من مقومات النشاط التجاري والصناعي بصفة خاصة . ويترتب على ذلك أن تقوم للشركات بشراء مستلزماتها من السلع

والخدمات من مورديها بالآجل ، كما تقوم ببيع إنتاجها ، أو بضائعها أو خدماتها لعملائها بالآجل . وإذا كان لوحة محاسبية أن تتم سياسة البيع الآجل فهي لابد وأن تضع في اعتبارها عند وضع هذه السياسة ، بالإضافة إلى تنشيط مبيعاتها ، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة ، وقوة الائتمان التي تمنح لكل منهم ، أو لهؤلاء العملاء بصفة مجتمعة . غير أن الرياح كثيراً ما تأتي بما لا تشتهي السفن ، وكثيراً ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عملاتها وعديتها نتيجة ظروف غير متوقعة أو لم تأخذ في الحسبان عند وضع سياسة البيع الآجل لهؤلاء العملاء . فبعض العملاء قد يعسر نتيجة ظروف غير محسوبة رغم حسن سمعته التجارية ، كما أن المنشأة قد تخطئ في تقدير سمعة وقدره بعض عملائها بما يؤدي إلى فقدانها لجزء من مستحقاتها فيلزمهم ، أو لكل مستحقاتها قبل بعضهم في بعض الأحيان .

وتقتضى المقابلة السليمة للإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات ، أو ما ينتج عن نشاطها من خسائر ، ضرورة تحميل الفترة التي تستفيد بالإيرادات الناتجة عن البيع الآجل بالمخاطر المحتملة نتيجة هذه الإيرادات . وبالإضافة إلى ذلك ، فقد جرى العرف المحاسبي على إتباع قاعدة الحيطة والحذر فيما يتعلق بأية خسائر محتملة والإحتياط لها وتحميلها لإيرادات الفترة المحاسبية التي يقوم فيها هذا الإحتيال . وتقتضى قاعدة الحيطة والحذر أن تؤخذ كل المخاطر المحتملة في الحسبان عند قيام إحتيالها ، ولا تؤخذ أية أرباح محتملة في الحسبان إلى أن تتحقق فعلاً .

ويتطلب تقييم أرصدة العملاء والمدينين طبقاً لهذه القواعد ضرورة التعرف على ثلاثة أنواع من الديون هي : الديون المشكوك فيها ، والديون المؤكدة بعدم تحصيلها ، أو المدرومة ، والديون الجيدة . والديون الجيدة هي الديون المؤكدة تحصيلها في نواحي

استحقاقها ، أما الديون المشكوك فيها فهي تلك التي يحتمل عدم تحصيل جزء منها .  
والديون المعدومة هي الديون التي يتأكد عدم تحصيلها في أي تاريخ لاحق مقبول .  
ويجب أن تستزل الديون المعدومة من أرصدة العملاء والمدينين . ويتركف  
الطرف المقابل على طريقه المعالجة . أما الديون المشكوك فيها فيحتاج إلى الجزء الذي  
يقدر عدم تحصيله منها يتكوين مخصص لهذا الغرض . وسوف نتناول الديون  
المشكوك فيها أولاً ثم نتناول الديون المعدومة بعد ذلك .

#### ٤ - ١ - ١ - الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمتها المخصص :

تترتب الديون المشكوك في تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير إلى عدم  
قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بالتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية .  
فتحرير بروتستو لأحد العملاء أو المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة  
تجارية في تاريخ إستحقاقها مثلاً تعتبر من هذه البوادر أو الظواهر . كما أن تخلف  
أحد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين في دفاتر الوحدة المحاسبية  
لفترة طويلة يشكك في إمكانية تحصيل هذا المبلغ . كما أن شائعات إختلال المركز  
المالي لأحد العملاء أو المدينين أو إعساره في الأسواق التجارية يعتبر من العوامل  
المثيرة للشك والتيقن عن إمكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه .  
ويترتب على كل هذه العوامل أو الظروف أو اعتباراً عن ضرورة التحسب لما قد  
تؤدي إليه نتائجها من خسائر محتملة تفتج عن الشك في إمكانية تحصيل بعض  
أرصدة العملاء أو المدينين . ويتم تحقيق ذلك بتكوين مخصص الديون المشكوك  
في تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك .

ويتم تقدير مخصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من الطرق  
نذكر منها ثلاث . فقد يقدر المخصص كنسبة مئوية من صافي المبيعات الآجلة ،  
أو قد يقدر المخصص كنسبة مئوية من أرصدة العملاء . كما قد يتم تقدير المخصص



بفحص أرصدة العملاء وتحديد الجيد منها والمشكوك في تحصيله عن طريق ما يسمى

بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable .

وتقوم طريقة النسبة المئوية على أساس أن خبرة الوحدة المحاسبية في الفترات

السابقة ينتظر أن تمتد للمستقبل فيما يخص الديون المشكوك فيها . فلو وجد على

مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلاً أن  $\frac{1}{4}$  من المبيعات الآجلة عادة ما يتحقق

عدم تحصيلها في المتوسط ، فتأخذ هذه النسبة كأساس لحساب غنص الديون

المشكوك فيها للمبيعات الآجلة عن الفترة المحاسبية الحالية . فإذا بلغت المبيعات

الآجلة مثلاً لشركة تجارية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١

مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت نسبة الديون التي أعدمته خلال السنوات السابقة  $\frac{1}{4}$

$\frac{1}{4}$  تقريباً من المبيعات الآجلة لتلك السنوات ، فإنه يتم تكوين غنص للديون

المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٠ بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه (  $٤٠٠٠٠٠ \times \frac{1}{4}$  )

$\frac{1}{100}$  ) . ويكون القيد اللازم لإثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط المخصص كالتالي:

١٩٨٠ / ١٢ / ٣١	من / مصروفات الديون المشكوك فيها إلى / غنص الديون المشكوك فيها	٢٠٠٠
		٢٠٠٠

وإذا بلغ رصيد العملاء في ٨٠/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثلاً ، فيظهر

هذا الرصيد في الميزانية ( في الأصول المتداولة ) غنصاً مائتاً منه المخصص بمبلغ ٢٠٠٠

جنيه ، ليتبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه .

وإذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كنسبة مئوية من أرصدة العملاء ،

فإن الخبرة السابقة تكون هي المحدد الأساسي لهذه النسبة . فإذا وجد في المثال

بعاليه أن خبرة شركة السمر في السنوات السابقة أظهرت عدم تحصيل ٧٥٪

من أرصدة العملاء مثلاً ، فإن تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٠ يتم بضرب

هذه النسبة في رصيد إجمالي العملاء للحصول على قيمة المخصص . أي أن رصيده

المخصص للمطالب =  $\frac{٧٥٥}{١٠٠} \times ٤٠٠٠٠ = ٣٠٠٠$  جنيه . ويتم إجراء نفس قيد التسوية السابق لتكوين المخصص .

أما طريقة تحديد أعمار حسابات العملاء فهي تقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية، وطول الفترة الزمنية التي انقضت دون تغير هذا الرصيد أو دون سداد مكوفاته . ويتم إجراء تحليل أعمار أرصدة العملاء بالاهتمام بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة ائتمان . فإذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء هي ثلاثة شهور مثلاً ، فيتم تعادل أرصدة العملاء إلى فئات على الوجه الآتي مثلاً :

أرصدة انقضى عليها مدة بالشهور (١)				الرصيد	إسم العميل -
أقل من ٣	من ٣ إلى ٦	من ٦ إلى ٩	أكثر من ٩		
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
١١٤٣				١١٤٣	سامي القهلوي
٤٥٦٠				٤٥٦٠	حسين عبد الحميد
	١٥٧			١٥٧	السيد الوش
١٦٢٠				١٦٢٠	سعيد الكرش
			٩٥٧	٩٥٧	عوض الطحش
				٢٥٠	إبراهيم البهلوان
٢٣٠٠٠	٤٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠٠	المجموع
٪ ١٠٠	٪ ٩٠	٪ ٥٠	٪ ١٠		إجمالي التحصيل

(١) أفترضنا أن فترة الائتمان هي ثلاثة شهور ، وعادة مات عدد فئات الأعمار بمصاعبات فترات الائتمان . فإذا كانت فترة الائتمان شهر ، فتتحدد الفئات الأربعة به ليه كالآتي : أقل من شهر ( أي لم يحن ميعده استحقاقه ) ، من شهر إلى شهرين ، من شهرين إلى ثلاثة ، أكبر من ثلاثة أشهر ، وما يقابل على ذلك فترات الائتمان الأربعة والأطول .

وتتعدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة أيضا . ويطلق على الديون التي يكون احتمال تحصيلها ١٠٠٪ ديون جيدة ، والديون التي يساوى احتمال تحصيلها أو يزيد عن ٥٠٪ ديون هادية ، والديون التي يقل احتمال تحصيلها عن ٥٠٪ ديون رديئة . ويتم تحديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات في المئتم الحسابي لاحتمال التحصيل كالآتي :

الفئة	القيمة	إحتمال التحصيل	مئتم احتمال التحصيل	مقدار المخصص
جنيه	جنيه			
الأولى ٣٢٠٠٠	١٠٠٪	صفر	صفر	جنيه
الثانية ٤٥٠٠	٩٠٪	١٠٪	٤٥٠	
الثالثة ١٥٠٠	٥٠٪	٥٠٪	٧٥٠	
الرابعة ٢٠٠٠	١٠٪	٩٠٪	١٨٠٠	
المجموع ٤٠٠٠٠				٣٠٠٠

ويتم تكوين المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بحمل حساب الديون المشكوك فيها ( وهو من المصروفات ) لدينا وحساب مخصص الديون المشكوك فيها ( وهو حساب مقابل لحسابات العملاء ) دائما .

وبراعى أن الطريقة الأولى ( نسبة من صافي المبيعات الآجلة ) بتحدد بمقتضاها المبلغ الواجب إضافته لرصيد المخصص ، معنى أنه إذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٠ مثلا ٥٠٠ جنيه ( وهو المتبقى من المخصص المكون في السنوات السابقة ) وقد حدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٠ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فإن رصيد المخصص بعد إجراء قيد التسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه . أما الطريقتين الثانية ( نسبة مئوية من

أرصدة العملاء ) والثالثة ( تحليل الأعمار ) فإن المبلغ الذي يتحدد بمقتضى أى منها يمثل الرصيد المرغوب فى حساب المخصص . فإذا كان رصيد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد مبلغ الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليحمل رصيد المخصص للمبلغ المرغوب وهو ٣٠٠٠ جنيه .

ويرجع السبب فى ذلك إلى أن رصيد المخصص الذى يتكون كنسبة من للبيعات الآجلة يكون مرتبطاً بجميعات السنة الذى كون فيها ، أما المخصص للمكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار أرصدة العملاء فهو يرتبط برصيد إجمالى العملاء فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذى يتم تقييم أرصدة حسابات العملاء فيه .

٤ - أ - ٢ - الديون المعدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب المخصص :

عندما يتحقق إعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فإنه يصبح من الواجب تخفيض أرصدة العملاء أو أرصدة المدينين بما تم إعدامه على حسب الأحوال . ويمكن أن يتم إثبات الإعدام بتوسيط حساب الديون المعدومة أو عن طريق استخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة .

وإذا تم توسيط حساب الديون المعدومة ، فإنه يجعل مدينا بما يتم إعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المخصص فى حسابات العملاء ( وإجمالى العملاء ) أو فى حسابات المدينين دائماً . أما إذا تم استخدام حساب المخصص مباشرة ، فيجعل حساب المخصص مدينا عند إعدام الدين مقابل جعل الحساب المخصص فى حسابات العملاء أو المدينين دائماً . ولا شك فى أن توسيط حساب الديون المعنية يفصل على الاستخدام المباشر للمخصص : لأنه يمكن

الإدارة من التعرف على مقدار الديون التي يتم إعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة إلى جهود اضافية ، وهو أمر تتم به الإدارة لأغراض وضع سياسة وشروط الائتمان وإجراء التعديلات اللازمة عليها .

وسوف نتابع التحليل على أساس توسيط حساب للديون المعدومة .  
ولنفرض المثال التالي لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المعدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وتسوية أرصدة العملاء .

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في ١/١/١٩٨٠ في شركة أبو الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وفي ١٥/١/١٩٨٠ أفلس العميل عبد التواب الذي بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان نصيب الشركة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه . وفي ٢٧/٢/١٩٨٠ توقف العميل سعيد عن سداد كمبالة مسعوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحل بمصاريف البروتستو والأتعاب والمصاريف القضائية التي بلغت ١٥ جنيه . وأشهر إفلاسه وبلغ نصيب الشركة من حصيلة التصفية ٥١٥ جنيه في ٢٥/٦ ، وفي ٢٩/٩/١٩٨٠ هرب العميل عوضين إلى الخارج بعد أن هرب جميع ممتلكاته . وكان رصيده المدين في دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه ، وتقوم شركة أبو الفتوح بحساب مخصص الديون المشكوك فيها على أساس ١/٣ من المبيعات الآجلة ، والتي بلغت في سنة ١٩٨٠ مبلغ ٥٤٠٠٠٠ جنيه .



ويتم إثبات الديون المدونة خلال العام بتوسيط حساب الديون المدونة  
في دفتر اليومية العامة لشركة أبو الفتوح بالقيود التالية :

٨٠/١/١٥	من مذكورين ـ / النقدية ـ / الديون المدونة إلى ـ / العملاء - العميل عبد التواب إثبات إفلاس عبد التواب وتصيحنا في التغطية .	١٦٥٠ ٨٠٠ ٢٤٥٠
٨٠/٢/٢٧	من ـ / العملاء - العميل - سعيد إلى مذكورين ـ / أوراق القبض ـ / مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية . توقف سعيد عن سداد الكيالة وتحميله بالمصاريف .	١١٠٥ ١٠٠٠ ١٥
٨٠/٦/٢٥	من مذكورين ـ / النقدية ـ / الديون المدونة إلى ـ / العملاء - العميل سعيد إفلاس سعيد وتصيحنا في التغطية	٥١٥ ٥٠٠ ١٠١٥
٨٠/٩٢/٩	من حـ / الديون المدونة إلى ـ / العملاء - العميل هو زين إعدام رصيد هو زين لمروبه وتهريب عقله	٧٩٠ ٧٩٠

يظهر حساب الدين المدومة في دفاتر شركة أبو الفتوح عن سنة ١٩٨٠  
على الوجه التالي :

منه	ح/ الديون المدومة	له
٨٠٠	إلى / العملاء - ع. التواب ١ / ١٥	
٥٠٠	إلى / العملاء - سعيد ٦ / ٢٥	
٩٧٠	إلى / العملاء - عوضين ٩ / ١٩	٢٠٩٠ رصيده
٢٠٩٠		١٢ / ٢١

وإذا كان يخص الديون المشكوك فيها يتكون كدسبة مئوية من صافي  
المبيعات الآجلة ، فإن حساب الديون المدومة يقفل في حساب المخصص في نهاية  
الفترة المحاسبية . ويتم ذلك للمثال الجارى بالقيد التالى :

٢٠٩٠	من / يخص الديون المشكوك فيها	٨٠ / ١٢,٣١
٢٠٩٠	إلى ح/ الديون المدومة	

وتحويل هذا القيد إلى الحساب بعاليه وحساب المخصص يتم لإقال حساب  
الديون المدومة .

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٠ كدسبة مئوية من  
المبيعات كالتالى :

القيمة المدالوة لقابة الديون المشكوك فيها عن العام =  $٥٤٠٠٠٠ \times \frac{١}{٢}$

$\times \frac{١}{١٠٠} = ٢٧٠٠$  جنيه . ويتم تالية حساب المخصص بالقيمة كالتالى .

٢٧٠٠	من ح / الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٢١
٢٧٠٠	إلى ح / مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في ١٩٨٠/١٢/٢١ بعد إجراء قيد التسوية السابق،  
وبعد ترحيل قيد إقفال حساب الديون المدومة فيه على الشكل التالي :

ح / مخصص الديون المشكوك فيها

له

منه

٢٠٩٠	إلى ح / الديون المدومة	١٢/٢١	٢٠٠٠	رصيد	٨٠/١٢/٢١
٢٤١٠	رصيد	١٢/٢١	٢٧٠٠	من ح / الديون المشكوك فيها	٨٠/١٢/٢١
٥٥٠٠			٥٥٠٠		

أما إذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على أساس نسبة معينة من أرصدة العملاء أو من طريق تحليل أعمار هذه الأرصدة ، فإن المناقشة المنطقية تختلف إلى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المدومة بالديون المشكوك فيها بالتحديد فلو فرضنا أن شركة أبو الفتوح بعاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥ ٪ من أرصدة العملاء ، ولم فرضنا أن رصيد حساب إجمالي العملاء في ٨٠/١٢/٢١ قدر بأحد ٥٢٧٠٠ جنيه ، فإن رصيد المخصص الواجب أن يظهر محصوماً من حساب العملاء في الميزانية يجب أن يساوي ٢٦٣٥ جنيه ( ٥٢٧٠٠ × ٥ ٪ ) ويترك على ذلك المبلغ الذي يمثل الحساب الديون المشكوك فيها يساوي الرصيد السابق في الفترة من الرصيد بداية الفترة - الديون المدومة خلال الفترة ) أي يساوي : ٢٦٣٥ - ( ٢٨٠٠ -

$$( ٢٠٩٠ ) = ٢٦٣٥ - ٧٩٠ = ١٩٤٥ - جنيه .$$

ويكون قيد التسوية كآتي ( على أساس إحتمرار إقفال حساب الديون  
المعدومة في حساب المخصص ) .

١٩٢٥	من ح / الديون المشكوك فيها	٨٠ / ١٢ / ٣١
١٩٢٥	إلى ح / مخصص الديون المشكوك فيها	

ويظهر حساب المخصص في هذه الحالة على الوجه التالي :

ح / مخصص الديون المشكوك فيها

منه	لـ
٢٠٩٠	إلى ح / الديون المعدومة ١٢ / ٣١
٢٦٢٥	رصيد
٤٧٢٥	١٩٢٥ من ح / الديون المشكوك فيها ٨٠ / ١٢ / ٣١
	٢٨٠٠ رصيد
	٤٧٢٥

هذا ويلاحظ أنه في ظل توسيط حساب للديون المعدومة وإقفاله في حساب  
المخصص أن الذي يظهر في حساب الأرباح والخسائر هو رصيد حساب الديون  
المشكوك فيها ، ولا يظهر حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر.  
والواقع أن هذه هي المعالجة المنطقية التي تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للإيرادات  
بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر . ذلك لأن الديون التي يتم إعدامها خلال  
الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة في فترة أو فترات محاسبية سابقة ، وتم  
الإحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص لمقابلتها ، وليس من المنطقي في ظل هذه  
الظروف أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر للفترة الحالية بالديون المعدومة

الناجمة عن معاملات فترات سابقة ، وخاصة إذا كان قد تم الاحتياط لذلك في هذه الفترات (١).

#### ٤ - أ - ٣ - الديون الموهنة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لتقابلة الديون المشكوك فيها :

قد تقرر المنشأة إعدام دين أحد العملاء أو المدينين لقيام الدليل الكافي على عدم إمكانية تحصيله ، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه في استعادة الثقة في سمعته التجارية . فلو فرضنا مثلاً أن العميل عوضين في المثال السابق قد قرر العودة إلى أرض الوطن وسداد التزاماته وإعادة بناء سمعته التجارية ، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذي كانت شركة أبو الفتوح قد قامت بإعدامه ، فإن المبلغ يطابق عليه في هذه الحالة ديناً مبعوثاً ، أو ديناً معدوماً مسترداً . وتقوم الشركة في ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقاً لعلاقة تاريخ إسترداد الدين بالفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها . فإذا تم إسترداد الدين خلال الفترة المحاسبية التي تم إعدامه فيها ، فإن المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتي :

---

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة إقرار حساب الديون المعدومة في حساب الأرباح والخسائر ، ثم تعديل رصيد خصص الديون المشكوك فيها المقدار المطلوب عن طريق حساب الأرباح والخسائر . غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات في ظل افتراض إستقلال الفترات المحاسبية .



تاريخ الاسترداد	من ح/ العملاء - العميل عوضين	٧٩٠
	الى ح/ الديون المدومة	٩٧٠
	الغاء اعدام دين عوضين	
تاريخ الاسترداد	من ح/ النقدية	٧٩٠
	من ح/ العملاء - العميل عوضين	٧٩٠
	اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

أما إذا تم استرداد الدين المدوم في فترة محاسبية لاحقة لتلك التي تم إعدامه فيها ، فإن حساب الديون المدومة يكون قد تم إقتاله في حساب المخصص للفترة التي تم إعدام الدين فيها ، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة ( وإن كانت ليست بالافضل ولكنها الايسر على هذا المستوى المبدئي من الدراسة ) كالآتي:

تاريخ الاسترداد	من ح/ العملاء - العميل عوضين	٧٩٠
	الى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	٧٩٠
	الغاء اعدام دين عوضين الذي تم في الفترة السابقة	
تاريخ الاسترداد	من ح/ النقدية	٧٩٠
	الى ح/ العملاء - العميل عوضين	٧٩٠
	اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين	

كما قد تقوم الوحدة المحاسبية في بعض الأحيان بالمقابلة في تقدير قيمة الديون المشكوك فيها بما يؤدي الى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم في فترات محاسبية معينة ، ثم تكشف الوحدة المحاسبية ذلك في فترات محاسبية تالية. فلو فرضنا مثلاً أن رصيد مخصص الديون في ٨٠/١/١ في دفاتر منشأة التجارة ظهر بمبلغ ٨٦٠٠

جنيه ، وبلغت الديون المعدومة خلال العام ١٣٥٠ جنيه ، وبلغ رصيد العملاء في ٨٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتبع المنشأة طريقة تكوين مخصص للديون بما يعادل ٥٪ من أرصدة العملاء . ففي هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب في ٨٠/١٢/٣١ هو ١٢٢٥ جنيه  $( ٢٤٥٠٠ \times \frac{5}{100} )$  ، بينما الرصيد الظاهر بالمخصص بعد تحميله بما تم إعدامه من ديون في عام ١٩٨٠ هو ٤٢٥٠ جنيه  $( ٥٦٠٠ - ١٣٥٠ )$  . ويلزم في هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص ( مديننا ) بمبلغ ٢٠٢٥ جنيه ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه . والمعالجة السليمة لذلك هي أن يجعل حساب المخصص مديننا وحساب الأرباح المحجوزة دائنا بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه . ويمكن بدلا من حساب الأرباح المحجوزة جعل حساب أرباح سنوات سابقة دائنا ، حيث يقل هذا الحساب في حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٠ بهذا الاسم . وبالرغم من ذلك فمن المعالجات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مديننا وحساب الأرباح والخسائر دائنا بالمبلغ ( وهو ٣٠٢٥ جنيه في المثال الجارى ) .

#### ٤ - ١ - ٤ - القربة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لها

ومخصص الخصم النقدي المسموح به :

القيمة الاسمية لأرصدة العملاء والمدينين هي القيمة المنتظر أن تتحصل في تواريخ استحقاقها اللاحقة ، أما القيمة الحالية لهذه الأرصدة فهي النقدية التي يمكن الحصول عليها في حاضر تاريخ إعداد الميزانية من هذه الأرصدة لو تم تحويلها جميعا الى نقدية في ذلك التاريخ . وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الأرصدة منذ تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلي لها . والواقع أن القيمة السليمة لأرصدة العملاء والمدينين في تاريخ الميزانية هي قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية . غير أن العرف المحاسبي قد جرى على اظهار هذه الأرصدة

بقيبتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك في تحصيله منها في صورة مخصص الديون المشكوك فيها . هذا وإن تعادل في هذا الموضوع على هذا المستوى المبني من الدراسة .

وإذا كانت سياسة البيع الآجل التي تتبعها المنشأة تقضى بمنح العملاء خصما نقديا مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق ، فإن رصيد العملاء في تاريخ الميزانية لا يظهر ماسوف يتم تحصيله فعلا حتى باستبعاد الديون المشكوك في تحصيلها إذا كان بعض العملاء مازال أمامه فرصة للاستفادة من الخصم النقدي . وقد ترغب المنشأة أو الوحدة المحاسبية في ظل هذه الظروف في إظهار رصيد العملاء بالمقدار النقدي المتوقع تحصيله فعلا في المستقبل ، الأمر الذي يوجب تكوين مخصص للخصم النقدي المسموح به . وعادة ما يكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التي يتوقع أن تستفيد من هذا الخصم . فلو بلغ رصيد العملاء للمنشأة رشيد في ٢١/١٢/٧٩ مثلاً ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة ، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠٪ بخصم نقدي مسموح به بواقع ١٪ فإن مقدار المخصص يتحدد كالآتي :

$$١٨٠ \text{ جنيه} = \frac{1}{100} \times \frac{10}{100} \times \frac{75}{100} \times 24000$$

ويتم تكوين المخصص بالتدريج التالي :

٧٩/١٢/٢١	من ح/ الخصم النقدي المسموح به	١٨٠
	الى ح/ مخصص الخصم النقدي المسموح به	١٨٠

ويقتل حساب الخصم النقدي المسموح به في حساب الارباح والخسائر ، بينما بطرح مخصص الخصم النقدي من أرصدة العملاء طرحاً شاكلياً في الميزانية العمومية .

وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر في السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فإن قيد التحصيل يكون كالآتي :

من مذكورين :			
مثلا ١٩٨٠/١/٥	ح/ النقدية	١٦٢٠	
	ح/ يخص الخصم النقدي المسدوح به	١٨٠	
	الى ح/ العملاء	١٨٠٠	

ولاشك أن هذه المعالجة تنطوي على عيوب جوهرية أهمها أن الخصم النقدي الذي كون له المخصص تحملت به فترة محاسبية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذي تم في الفترة المحاسبية التالية (١).

#### ٤ - ب . جرد وتسوية أوراق القبض ونحوه قطع أوراق القبض :

يتم التحقق من وجود أوراق القبض عن طريق جرد هذه الأوراق والتحقق من المستندات الدالة على وجودها إذا لم تقع في حيازة المنشأة . وينطوي حساب أوراق القبض الذي يظهر رصيده في الميزانية على أوراق القبض المحتفظ بها في خزائن المنشأة للتحصيل ، وعلى تلك المودعة في البنك للتحصيل ، وعلى تلك المودعة في البنك برسم التأمين . أما أوراق القبض المقطوعة أو المحولة للغير فهي ليست

(١) تقتضي المعالجة السليمة حساب المخصص على المدة المتقضية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح المقررة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع أرصدة العملاء التي لم تنتهي مدة السماح المقررة لحصولهم على الخصم . ويتطلب ذلك عمليات حسابة كثيرة ومعقدة تتأتى من ضرورة تحليل رصيد كل عميل وتحديد الفواتير التي لم تنقضى عليها مدة السماح به وحساب الخصم عن المدة المتقضية وإنذاره بفضل عدم تكريرها هنا المخصص في الأصل.

ملاكاً للمنشأة وأن كانت مسئوليتها قائمة في حالة عدم تحصيل هذه الأوراق في تواريخ استحقاقها .

أما قيمة أوراق القبض الواجب ظهورها في الميزانية فهي تتوقف على عاملين : الأول هو مدى الثقة في تحصيل القيمة الاسمية لهذه الأوراق في تواريخ استحقاقها ، والثاني هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق . فإذا قام شك في إمكانية تحصيل إحدى الأوراق أو بعضها لسوء المركز المالي المسحوب عليه أو المدين ، فإنه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين مخصص لأوراق القبض المشكوك في تحصيلها ، على نفس نمط ونهج مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

أما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدي إلى اختلاف القيمة الاسمية لأوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية في تاريخ الميزانية . وإذا كانت المنشأة قد إعتادت على قطع أو خصم بعض أوراق القبض في اليك للتحصيل على قيمتها متتداً قبل موعد استحقاقها ، فإنه قياساً على ذلك يمكن القول بإمكانية تكوين مخصص لقطع أو خصم أوراق القبض التي لم تقم المنشأة بقطعها فعلاً في تاريخ الميزانية . ويتم ذلك على افتراض أن جميع أوراق القبض قد تم خصمها وتحولت إلى نقدية ، وحساب فوائد ومصاريف القطع وتكوين المخصص على هذا الأساس .

فإذا افترضنا مثلاً أن رصيد أوراق القبض الظاهرة في ميزان المراجعة قد بلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كيالات ، الأولى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد أربعة شهور ، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢٪ سنوياً ، فإن مخصص القطع يتم حسابه كالآتي :



$$\text{الكبيالة الاولى : } 5000 \times \frac{12}{100} \times \frac{2}{12} = 100 \text{ جنيه}$$

$$\text{, الثانية : } 3000 \times \frac{12}{100} \times \frac{2}{12} = 90 \text{ جنيه}$$

$$\text{, الثالثة : } 4000 \times \frac{12}{100} \times \frac{4}{12} = 160 \text{ جنيه}$$

$$\text{المخصص المطلوب : } \underline{\underline{350 \text{ جنيه}}}$$

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

$$350 \quad \text{من ح/ مصاريف الخصم (قطع) أوراق قبض ١٢/٣١}$$

$$350 \quad \text{الى ح/ مخصص خصم (قطع) أوراق القبض}$$

ويعلى رصيد مصاريف القطع ببلغ ٣٥٠ جنيه تم يقفل فى حساب الارباح والخسائر. وي طرح رصيد المخصص طرحا شكليا من رصيد أوراق القبض فى الميزانية. وعندما يتم تحصيل أوراق القبض بقيمتها الاسمية فى الفترة المحاسبية التالية ، فإن حساب المخصص ـ هل مدينا وحساب الفوائد الدائنة يجعل دائنا . أما إذا خصمت هذه الأوراق أو بعضها فعلا فى الفترة المحاسبية التالية ، فإن حساب المخصص يجعل مدينا بمصاريف الخصم (القطع) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلى لهذه الأوراق يقفل فى حساب الفوائد الدائنة .

ويلاحظ أن تقويم أوراق القبض فى الميزانية بقيمتها الحالية (أى بمخصص مخصص القطع من قيمتها الاسمية) لا يتسق مع معالجة أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية . فهد أن المرف المحاسبي قد جرى على اظهار أرصدة العملاء بقيمتها الاسمية فى كل الاحوال، واظهار أوراق القبض بقيمتها الحالية فى بعض الاحوال .

#### ٤ - ح. أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والأرصدة الشاذة للعملاء في الميزانية :

تظهر أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض في الميزانية كل في بند مستقل في مجموعة الأصول المتداولة ، ومطروح من كل منها الحسابات المعاكسة ، أي حسابات التخصيصات المقابلة لكل واحد وإذا وجدت أرصدة شاذة لبعض العملاء ، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع مقدما قبل استلام البضاعة أو الخدمة ، فإن هذه الأرصدة الشاذة يجب أن لا تظهر في جانب الأصول ، حيث تؤدي الى تخفيض الأرصدة المدينة للعملاء بمقدار الأرصدة الشاذة ( الدائنة ) وهو أمر غير سليم لسببين : الأول أن رصيد العملاء في الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة في ذمة عملائها حيث لا يجوز المقاصة بين حساب عميل وآخر إلا برضاء العميلين ، وهذا أمر مستبعد ، والثاني أن الأرصدة الشاذة للعملاء تعنى مديونية المنشأة لهؤلاء الأفراد وليس العكس . وبالتالي فيجب أن تظهر الأرصدة الشاذة للعملاء في جانب الخصوم في الميزانية بين الالتزامات قصيرة الأجل.

ولتوضح كيفية العرض في الميزانية ، نفرض أن ميزان المراجعة بعد الجرد والتسويات للمنشأة الفلاح في ٨٠/١٢/٣١ قد أظهر الأرصدة التالية: عملاء ٢٧٥٠٠ جنيه ، مدينين ١١٣٥٠ جنيه ، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه ، خصص قطع أوراق قبض ٣١٦ جنيه ، خصص ديون مشكوك فيها عملاء ١٤٥٠ جنيه ، خصص ديون مشكوك فيها - مدينين ٣٥٠ جنيه ، خصص أوراق قبض مشكوك في تحصيلها ٦٥٠ جنيه ، كما أنه بفحص ميزان المراجعة أستاذ العملاء وجد أن مجموع الأرصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه. وتظهر هذه الأرصدة في الميزانية العمومية على الوجه التالي :



المترتبة على هذه الخدمات بمجرد إنجاز الأداء ، بصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء . وإذا قامت المنشأة بتأجير أحد ممتلكاتها (أراضى أو مباني مثلا) للغير فهي توفر هؤلاء الغير خدمات هذه الأصول وتكتسب المنشأة الإيرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر عن تاريخ تحصيل هذه القيمة . وتسمى المحاسبة على هذا الأساس والمحاسبة على أساس الاستحقاق ، والتي بمقتضاها يتم تسجيل الإيرادات في الدفاتر عند اكتسابها بأداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات في الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة أو استنفاد الأصل أو خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة . ويتم المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الإيرادات التي يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها أو عدم سدادها .

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبي في المنشآت التجارية والصناعية بالأساس النقدي في المشروعات والمكاتب المهنية (مكتب محاسبة ، مكتب محامى ، عيادة طبيب ، مكتب مهندس ... الخ) .

ويقوم الأساس النقدي على أن الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية هي تلك التي تنحقق بالتحصيل ، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها ، والمصروفات التي تخص الفترة هي تلك التي تسدد فعلا بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها . أى أن الإيرادات هي الإيرادات النقدية والمصروفات هي المصروفات النقدية بالإضافة إلى أملاك الأصول الثابتة في بعض الحالات .

ويؤدي اتباع أساس الاستحقاق المحاسبي إلى نشأة حسابات المقدمات واستحقاقات فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات ، ورغم أن المصروفات المقدمة تعتبر من الأصول المتداولة إلا أنها لا تعتبر من الأصول النقدية ، لأنها لا تشمل

إستحقاقا نقديا ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها في صورة غير نقدية في المستقبل ، أما الإيرادات المستحقة فهي وبالإضافة لأنها من الأصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية لأنها تمثل إستحقاقا نقديا ينتظر نحصيل قيمته نقداً في المستقبل . وبالعكس من ذلك ، فالمصروفات المستحقة وهي من الالتزامات تعتبر التزاما نقديا ، والإيرادات المقدمة وهي أيضا من الالتزامات إلا أنها لا تمثل التزاما نقديا ، وإنما التزاما بأداء خدمات أو توريد أصول في المستقبل . وتتناول الإيرادات المستحقة بصفتها من الأصول النقدية في هذا البند على أن تتناول باقى المستحقات والمقدمات في فصل لاحق .

ومن أمثلة الإيرادات المستحقة العمولات والأتعاب المستحقة عن خدمات مؤداة للغير ولم تتحصل قيمتها بعد ، التوائد الدائنة المكتسبة على الأقراض قصير وطويل الأجل للغير أو على الاستثمارات في سندات حكومية ولم تتحصل بعد ، الإيجارات الدائنة التي لم تتحصل بعد ، وأرباح الاستثمارات في شركات أخرى والتي تقرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد .

ويتم التحقق من الوجود والمملكية بالتحقق من أداء الخدمة أو وجود ومملكية الأصل الذي يدر هذه الإيرادات . أما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق بأداء الخدمة أو بشروط التعاقد فيما يتعلق بالإيرادات الناتجة عن أصول .

ولنفرض مثلا أن تقضى هذه الحقائق لشركة التجارة العالمية في ٧٩/١٢/٢١  
أظهر الآتى :

١ - قامت الشركة بأداء خدمات استشارية لبعض المصدرين نظير أتعاب متفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تتحصل بعد ، وقد انتهت الشركة من تقديم  $\frac{3}{4}$  الجهة المتفق عليها حتى ١٩٧٩/١٢/٢١



٢ - مبلغ الاستشارات في سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة نصف سنوية بواقع ٦٪ سنوياً تتحصل في ١/٤ وفي ١/١٠ من كل سنة .  
٣ - تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك مصر ايران وقد أعلن البنك توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم عن سنة ١٩٧٩ غير أن التوزيعات لم تصرف للمساهمين حتى ٢١/١٢/٧٩ .

٤ - للشركة وديعة ثابتة في بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائياً بمعدل فائدة ١٢٪ سنوياً ، وقد كان تاريخ آخر تجديد للوديعة هو ١/١١/٧٩ ، وتبلغ قيمة الوديعة ٢٤٠٠٠ جنيه .

ويتم تسوية هذه الإيرادات تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ، وتحقيقاً للمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وإظهاراً وأفضاحاً عن المركز المالي للشركة في صورة سليمة بإجراء قيود التسوية التالية :

٤٥٠٠ من ح/ أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ٢١/١٢/٧٩  
٤٥٠٠ إلى ح/ إيرادات الخدمات الاستشارية

قيمة أتعاب الخدمات المنجزة بواقع ٣/٤ قيمة الخدمات المتفق عليها

١٥٠٠ من ح/ القوائد الدائنة المستحقة ٢١/١٢/٧٩  
١٥٠٠ إلى ح/ القوائد الدائنة

الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة أشهر من ١/١٠ حتى ٢١/١٢/١٩٧٩ بمعدل ٦٪ سنوياً

$$\frac{3}{12} \times \frac{6}{100} \times 100000$$

٥٠٠٠ من ح/ توزيعات الأرباح المستحقة لنا ٢١/١٢/٧٩  
٥٠٠٠ إلى ح/ أرباح الاستثمارات في أسهم

بنك مصر ايران

اثبات اعلان توزيع أرباح بواقع ٥ جنيه للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا

٤٨٠ من ح/ الفوائد الدائنة المستحقة ٧٩/١٢/٢١  
٤٨٠ الى ح/ الفوائد الدائنة

الفوائد المستحقة على الوديعة الثابتة لمدة شهرين

$$\frac{2}{12} \times \frac{12}{100} \times 21000$$

وترحل هذه القيود لحسابات الأستاذ ، ثم تقفل حسابات إيرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة ، وأرباح استثمارات في أسهم بنك مصر إيران في حساب الأرباح والخسائر بين الإيرادات المتنوعة . أما حسابات الإيرادات المستحقة وهي : أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ، والفوائد الدائنة المستحقة ، وتوزيعات الأرباح المستحقة لنا ، فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية العمومية .

#### ٦ - حسابات الاقراض قصيرة الأجل وطويل الأجل :

الاقراض قصيرة الأجل هو المبالغ النقدية الممنوحة للغير ، والتي عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة ، والتي يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة . وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة أو غير مضمونة كما سيورد في دراسات لاحقة . والاقراض طويلة الأجل هي قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير ، عادة ما تحصل سعر فائدة متفق عليه ، وتستحق دفعة واحدة بعد انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية ، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تراوح بين خمس وعشر سنوات . ويعتبر اقراضا طويل الأجل ، الاستثمارات في منندات حكومية ، أو في منندات وحدات محاسبية أخرى . ويعتبر الاقراض قصير الأجل وطويل الأجل بما فيه من استثمارات في

سندات حكومية أو غير حكومية من الأصول النقدية . لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية في تاريخ الاستحقاق يتحدد بعدد وحدات نقدية عادة متساوية القيمة الاسمية للقرض . ويعتبر الاقراض قصير الأجل ، وما يستحق من أقساط الاقراض طويل الأجل خلال السنة المالية من الأصول المتداولة . أما الاقراض طويل الأجل فيعادل ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الأصول طويلة الأجل .

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الاقراض عموما بالرجوع إلى عقد كل قرض والتحقق من دائنية الوحدة المحاسبية فيه ووجود المدين . أما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار المدين وقدرته على الدفع في تاريخ الاستحقاق . كما قد يلزم في بعض الأحيان في حالة الاستثمار في سندات حكومية أو في سندات وحدات أخرى تكوين مخصص لهبوط أسعار هذه الاستثمارات، إذا كان سعر تداولها في سوق الأوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة في الدفاتر تطابقا لقاعدة الحيطة والحذر . ويتم تكوين المخصص بالقيود التالية :

× × × من س/ خسائر هبوط أسعار السندات ١٢/٢١ -

× × × إلى س/ مخصص هبوط أسعار السندات

ويقتل حساب خسائر هبوط الأسعار في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحا طرعا شكليا من حساب الاستثمارات في سندات في جانب الأصول في الميزانية .

ويلزم عند جرد حسابات الاقراض طويل الأجل وقصير الأجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحق عليها حتى نهاية السنة المالية ، بالإضافة إلى التحقق من تحصيل الفوائد في تواريخ استحقاقها .

فإذا وجد مثلا من بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العمالية

في ١٩٨٠/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلي : قرض قصير الأجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه، استثمارات في سندات تنمية ٨٪ بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، قرض طويل الأجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، وبالرجوع إلى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد أن القرض لمدة سنة تبدأ من ١٩٨٠/٣/١ بفائدة سنوية ١٢٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض . وبالرجوع إلى شروط إصدار سندات التنمية وجد أنها أصدرت في ١٩٧٦/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسدد عليها الفوائد نصف سنويا في ٩/٢٠ وفي ٣/٣١ من كل سنة ، كما وجد أن الشركة اشترتها في تاريخ الإصدار. وبالرجوع إلى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح في ١٩٨٠/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١٪ سنويا ، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافا إليها الفوائد في ١٥/١/٨١، ١٥/١/٨٢، ١٥/١/٨٣ . وقد وجد في ٨٠/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذي تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه يبلغ في بورصة الأوراق المالية ٨٩ جنيه . وتلزم القيود التالية لتسوية الفوائد الدائنة وتكوين مخصص لمبوط أسعار السندات الحكومية والتميز بين الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل في الميزانية .

أولا : تسوية الفوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة :

١ — الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب مايم جنيه

$$٤٠٠٠ = \frac{٤}{١٢} \times \frac{١٢}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠$$

٢ — الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية .

$$٧٥٦٠٢٥٠ = \frac{٥٠٥}{١٢} \times \frac{١١}{١٠٠} \times ١٥٠٠٠$$

٢ - الفائدة المستحقة على سندات التمنية .

$$8000 = \frac{2}{12} \times \frac{8}{100} \times 40000$$

19060250 جملة القوائد الدائنة المستحقة

ويتم إثبات التسوية بالتقيد التالي :

19060800	من ح/ القوائد الدائنة المستحقة ( أصل ) ١٩٨٠/٦/٣٠
19060250	الى ح/ القوائد الدائنة ( إيراد )

ثانيا : تكوين غنص هبوط أسعار سندات التمنية :

عدد السندات 40000 ÷ 100 = 400 سندا

القيمة الاسمية 400 × 100 = 40000 جنيه

القيمة السوقية 400 × 89 = 35600 د

المخصص المطلوب 4400 د

ويتم إثبات تكوين المخصص بالتقيد التالي :

4400 د -	من ح/ خسائر هبوط أسعار سندات التمنية ٦/٣٠
4400 د -	الى ح/ مخصص هبوط أسعار سندات

ثالثا : العرض في الميزانية :

تظهر سندات التمنية بين الأصول طويلة الأجل في الميزانية كالتالي :

40000 سندات تممية ٨ %

4400 - مخصص هبوط أسعار

35600



ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كبنء أخير فى الأصول  
طويلة الأجل سابقا للأصول المتداولة . ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض،  
بالإضافة إلى قرض شركة عبد التواب فى الأصول المتداولة .

## اسئلة وتمارين على الفصل الثانى عشر

أولا : الاسئلة :

١ - ما هى أهم الصفات التى تتميز بها الأصول النقدية عن الأصول غير  
النقدية ؟

٢ - لماذا تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية بينما لا تعتبر  
المصروفات المقدمة من هذه الأصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الأصول  
المتداولة ؟

٣ - ما هو المقصود بالجرد وبالتسويات الجردية للأصول عموما ،  
والأصول النقدية خصوصا ؟

٤ - ما هى أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخلية ، ومتى تتحقق ؟  
٥ - علل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات  
التالية :

أ - الأصول النقدية هى تلك التى تتحول إلى نقدية خلال فترة محاسبية أو  
دورة عمليات أيهما أكبر .

ب - يقتضى تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين خصم لقطع  
أوراق القبض .

ج - تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات فى ظل أساس الاستحقاق  
الحاسبى بأفزال كل الإيرادات المحاسبة والمستحقة وكل المصروفات المسددة

والمستحقة فى الحساب الختامى بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الايرادات والمصروفات .

د - تمثل الديون المدومة خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتملة ، ومن الضرورى أن يقفل كلاهما فى حساب الأرباح والخسائر تطبيقاً لآساس الاستحقاق المحاسبى .

هـ - إذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن الرصيد الظاهر فى الدفاتر فإن الفرق يجب أن ينحصر فى الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك للتحصيل أو فى الشيكات المودعة فى البنك التحصيل ولم تتحصل بعد .

و - يجب أن تظهر أوراق القبض المخصوصة فعلاً بين الأصول فى الميزانية مصروحة منها مصاريف الخصم ( القطع ) حتى يظهر المركز المالى بصورة سليمة .

٦ - تكلم باختصار عن أهم مقومات نظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية

**ثانياً التمارين :**

### التمرين الأول :

يقوم عبد التواب الأحديب بمهمة أمين صندوق السلفة المستديمة فى شركة الضمى التجارية . وفى ١٥٨٠/١/٢ تسلم شيكا لأمره مسحوباً على بنك الإسكندرية بمبلغ ١٠٠ جنيه توجه إلى البنك وقام بتحصيله فى تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشا . وفيما يلى العمليات التى قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

مليم جنيه

١/٢ - اشترى طوابع بريد ودمغة بمبلغ ١١٢٥٠

مليم جنيه

١/١ - مصاريف انتقال مندوب اشترىات من والى المنطقة البحرية ٢٢٠٠

١/٧ - دفع إلى السيدة / الهام حرم صاحب الشركة مبلغ ١٠ جنيه لتدفع  
أجرة التاكسي الذي أوصدها إلى مقر الشركة لزيارة زوجها .

مليم جنيه

١/١٢ - سدد فاتورة أدوات كتابية ومطبوعات بمبلغ ٢٥٠٧٥٠

١/١٧ - دفع مبلغ ٣ جنيه إكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء على أمر المدير المالي

مليم جنيه

١/٢٥ - سدد ١٥٠٥٠٠ ثمن ثلاث شكاير أسمنت لزوم إصلاح بعض الشقوق  
في سقف إدارة الحسابات .

مليم جنيه

١/٢٨ - سدد فاتورة الأهرام بمبلغ ١٨٠٥٠٠ مقابل نعي إدارة الشركة في  
وفاة والدته صراف الخزينة العمومية .

١/٣١ - تقدم كشف بمصروفاته واستعاضة السلفة .

المطلوب : إجراء القيود اللازمة لإثبات ما تقدم في الدفاتر واستعاضة السلفة

**التمرين الثاني :**

تتبع شركة الانفتاح التجارية عادة إيداع مبيعات متحصلاتها في حساب جاري  
في بنك أبو ظبي، ويتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوبة على هذا البنك . وفي

١٩٨٠/١٠/٣١ بعد تمام إثبات وترجل جميع المعاملات النقدية بلغ رصيد

مليم جنيه

الحساب الجاري في البنك في دفاتر الشركة مبلغ ٤٤٤٠٥٠٠ . ويتفحص مذكرة

التسوية في ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجاري بالدفاتر، وجد

ما يلي :

١ - ظهر في مذكرة التسوية في ٩/٣٠ شيكان لم يقدم للصرف وبيانهما :

مليم جنيه

شيك رقم ٢٢٧١٦ بتاريخ ١٧ / ٩ بمبلغ ١٥٢٥٠٠ ، وشيك رقم ٢٢٧٢٤

مليم جنيه

بتاريخ ٩/٢٣ . بمبلغ ١٧٩٢٠٠ . وقد ورد الشيك رقم ٢٢٧١٦ فى كشف الحساب عن شهر أكتوبر .

٢ - وجد أن الشيك رقم ٢٢٧٥٣ بتاريخ ٨٠/١٠/٥ قد ورد فى كشف حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظم فى الدفاتر بمبلغ ٥٦٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد أن المبلغ الصحيح هو كما ورد فى كشف حساب البنك .

مليم جنيه

٣ - وجد أن الشيكين : رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٦ / ١٠ بمبلغ ٧١٥٠٠

مليم جنيه

ورقم ٣٢٧٧١ بتاريخ ٨٠/١٠/٢٣ بمبلغ ٢٠٦٥٠٠ والمسحوبان لأمر موردين لم يردا فى كشف حساب البنك .

٤ - ورد مع كشف الحساب ثلاثة أشعارات كالتالى :

أ - أشعار خصم بمبلغ ١٣٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تأمين مستحق فى ٨٠/١٠/٢٧ طبقا لتعليمات شركة الانفتاح للبنك .

مليم جنيه

ب - أشعار خصم بمبلغ ٦٥٠٠ ، قيمة مصاريف البنك ومصاريف كشف الحساب .

ج - أشعار إضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافى حصيله كبيالة مودعة لدى البنك للحصول بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق فى ٨٠/١٠/٢٩ .

٥ - تم إيداع متحصلات يوم ١٠/٣١ فى خزينة الخدمة المسائية فى البنك وبلغت ٦١١ جنيه ، وكان قد تم إرسال كشف الحساب .

المطلوب : إعداد مذكرة التسوية عن شهر أكتوبر وإثبات ما يترتب عليها

من قيود دفترية .

### التعريف الثالث :

ظهر في مذكرة تسوية الحساب الجاري بينك بوركسعيد عن شهر يونيو ١٩٨٠ لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يقدمما للصرف ، الاول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠ جنيه بتاريخ ٨٠/٥/٣ والثاني رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٤٨٠ جنيه بتاريخ ٨٠/٦/٧ وفيما يلي بعض البيانات اللازمة لأجراء التسوية عن شهر يوليو .  
بينك بوركسعيد - كشف حساب شركة الدلتا التجارية

عن الفترة من ١٩٨٠/٧/١ حتى ١٩٨٠/٧/٣١

تاريخ	بيان	مدین	دائن	رصید
١٩٨٠/٧/١	رصید - د	مليم جنيهه	مليم جنيهه	مليم جنيهه
٧/٢	شيك رقم ١٨٢٧	٤٨٠ ر -		٤٢٨٦ ر -
٧/٣	شيك رقم ١٨٤٠	٤١٠ ر -		٢٣٩٦ ر -
	ح. ا. رقم ٣١٦		٦٢٠ ر -	٤٠٢٦ ر -
٧/٧	شيك رقم ١٨٤١	٩٧٠ ر -		٢٠٥٦ ر -
٧/٩	ح. ا. رقم ٣١٧		١٤٤٠ ر -	٤٤٩٦ ر -
٧/١٣	شيك رقم ١٨٤٢	٣٨٠ ر -		٤١١٦ ر -
٧/١٥	شيك رقم ١٨٤٣	٧٨٠ ر -		٢٣٣٦ ر -
٧/١٩	ح. ا. رقم ٣١٨		١٥٤٠ ر -	٤٨٧٦ ر -
٧/٢٣	شيك رقم ١٨٤٥	١٠٨٠ ر -		٢٧٩٦ ر -
٧/٢٦	ح. ا. رقم ٣١٩		١٣٣٠ ر -	٥١٢٦ ر -
٧/٢٧	صافي كميالة		٧٩٦ ر -	٥٩٢٣ ر -
٧/٢٨	شيك رقم ١٨٦	٤٢٠ ر -		٥٥٠٢ ر -
٧/٢٩	شيك مرتد لعدم التحصيل	٢٣٠ ر -		٥٢٧٢ ر -
	مصاريف	١٠ ر -		٥٢٦٢ ر -



بيانات من سجل الشيكات

بيانات من يومية المقبوضات

تاريخ	بنك بورسعيد مليم جنيه	شيك رقم	بنك بورسعيد مليم جنيه
٧/٢	٦٢٠ ر	١٨٤٠	٤١٠ ر -
٧/٨	١٤٤٠ ر -	١٨٤١	٩٧٠ ر -
٧/١٨	١٥٤٠ ر -	١٨٤٢	٢٠٠ ر -
٧/٢٥	١١٢٠ ر -	١٨٤٣	٧٨٠ ر -
٧/٣١	٤٤٠ ر -	١٨٤٤	١٧٠ ر -
		١٨٤٥	١٠٨٠ ر -
	٥٢٨٠ ر -	١٨٤٦	٤٢٠ ر -
		١٨٤٧	٢١٠
			٤٢٤٠ ر -

ح/ بنك بورسعيد ( بالاستاذ العام )

له

منه

مليم جنيه	رصيد	٧/١	مليم جنيه	من مذكورين	٧/٢١
٣٤٧٦ ر -	رصيد	٧/١	٤٢٤٠ ر -	من مذكورين	٧/٢١
٥٢٨٠ ر -	ان مذكورين	٢١/٧	٤٦١٦ ر -	رصيد	٧/٢١
٨٨٥٦ ر -			٨٨٥٦ ر -		

فاذا علمت أن : أ. الشيك المرتد لعدم التحصيل بمبلغ ٢٢٠ جنيه كان مقدما

من العميل حسنين سدادا لحسابه بتاريخ ٧/٥ وأودع في البنك للتحصيل بتاريخ ٧/٨ .

- ب - بلغت القيمة الاسمية للكميالة التي حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه .  
ج - المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٠ هو كما ورد بكشف البنك .  
المطلوب : ١ - أعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو .  
٢ - اجراء ما يلزم من قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة .

#### التمرين الرابع :

ظهرت المعلومات التالية بعد إتمام عمليات الجرد في ١٢/٢١/١٩٧٩ لشركة السعادة السياحية .

١ - أظهر مخصص الديون المشكوك فيها في ١/١/١٩٧٩ رصيدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ، وقد تم إعدام ديون وتم إثباتها دفتريا خلال العام بمبلغ ٢٧٩٠ جنيه ، كما اكتشف أن رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٢٦٦ جنيه في ١٢/٢١ لن يمكن تحصيله لأفلاس العميل دون ممتلكات ، وتقوم الشركة بحساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بواقع ٢٪ من أرصدة العملاء .

٢ - ظهر من فحص مصادقات العملاء أن العميل / شركة الأمل للسياسة والذي يبلغ رصيدها المدين في دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه ، معترض على الرصيد ، ويوضح أن الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه ، وأن الفرق يمثل تذكري طائرة لأمريكا مرتدة لشركة المادة / وكيل طيران المغرب - هذا ولم تقوم شركة السعادة بإثبات هذه الواقعة دفتريا .

٣ - بلغ رصيد العملاء في الدفاتر كما ورد في ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٤١٠٦٦ جنيها .

٤ - بلغت الاستثمارات في سندات الجهاد ٦٪ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وتعدد

الفائدة عليها نصف سنوياً في ١٠/١ و ٤/١ من كل عام ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات في ٧٩/١٢/٢١ مبلغ ٢١.٥٠٠ جنيه ، وقد أظهر ميزان المراجعة مخصصاً لمبوط أسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه .

٥ - أظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر ما يلي : عمولات ومصاريف كشف حساب ٦٠٥ جنيه ، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيه ، وقد أتضح أن القيمة الاسمية للكميالة التي حصلها البنك لحساب شركة السعادة بمبلغ ٩٠٠ جنيه وقد حصلت الورقة في ١٩٧٩/١٢/٢١ .

٦ - بلغ رصيد أوراق القبض في ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية ، بينما تبلغ قيمة هذه الأوراق إذا خصمت في البنك ٢١٢١٠ جنيه . كما أن هناك كميالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه مشكوك في تحصيل نصف قيمتها ، وتستحق للحداد في ١٥/١/١٩٨٠ . ولم يظهر رصيد لمخصص خصم أوراق القبض في ميزان المراجعة .

المطلوب : ( ١ ) إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية وإثبات ما تقدم .

( ٢ ) تصوير ما يلزم من حسابات ، وإعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات .

#### التمرين الخامس :

تقوم شركة السمر التجارية بحساب مخصص الديون المشكوك فيها عن مبيعات العام بنسبة ١ % من صافي قيمة المبيعات الآجلة . وقد أظهرت أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٢٠/٦/١٩٨٠ من بين ما أظهرت الأرصدة التالية : إجمال المبيعات ٣١٥٦٠٠ جنيه ، مردودات مبيعات ١١١٢٥ جنيه ، مسموحات مبيعات ٢٦٥ جنيه ، خصم تقدي مسموح به ٢١١٠ جنيه ، عملاء ٥٢٢١٥٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ٤٤١٥ جنيه ، ديون معدومة ٣١١٠ جنيه ، أوراق قبض ٢٢٧٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ١١٣٠٠ جنيه ، مصاريف تحصيل

أوراق قبض ٢١٥ جنيه ، إيجار دائن مقدم ٢٤٠٠ جنيه ، إسنشمارات في أسهم البنك العربي الدولي ٢٥٢٠٠ جنيه . وقد أظهرت المعلومات الجردية في ١٩٨٠/٦/٣٠ نهاية السنة المالية مايلي :

١ - ورد برد العميل عبد التواب جاهين على خطاب المصادقة أن رصيده يبلغ ٣٥١٠ جنيه وليس ٣٧١٥ جنيه كما ورد بخطاب المصادقة ، وأن الفرق يمثل تخفيضات في أسعار مشترياته خلال شهر يونيو والذي سبق أن طلبها من الشركة بتاريخ ٦/١٧ ووافقت الشركة على ذلك بصورة إشعار الإضافة المرسل للعميل بتاريخ ٨٠/٦/٢٩ .

٢ - تبين أن رصيد العميل حسنين حسونه والظاهر بين رصيد العملاء بمبلغ ١١١٠ جنيه ظاهر في الدفاتر بهذه القيمة منذ ٢٢/٤/١٩٧٤ . وبالتحري وجد أن العميل قد غادر البلاد مغادرة نهائية في ١٥/٥/١٩٧٥ .

٣ - أعلن البنك العربي الدولي في ١٩٨٠/٦/٣٠ عن توزيع أرباح سواتع ٢٠٪ على أسهم رأس المال . وسوف يتم صرف الأرباح اعتباراً من ٨٠/٧/١٥ .

٤ - تقوم الشركة بتأجير أحد مبانيها للغير مقابل إيجار شهري قدره ١٥٠ جنيه ، قد حصلت الشركة من المستأجر عند بدأ سريان العقد بمبلغ ٢٧٠٠ جنيه .

٥ - تعاقدت الشركة مع شركة انوارات النذائية على القيام بعمليات التخليص الجركي على واردات الأخيرة نظير أتعاب سنوية قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مؤخر كل ستة أشهر وقد بدأ سريان العقد في ١٦/٣/١٩٨٠ .

٦ - ورد مع كشف حساب البنك عن شهر يونيو توقف العميل سعد حسونه عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والمودعة بالبنك للحصول ، وقد قام البنك بعمل البروتستو وظهر في كشف الحساب أن هذه المصاريف بلغت ١٣ جنيه ، كما بلغت مصاريف كشف الحساب ٧ جنيه ، وقد تبين أن العميل قد

- أشهر أفلاسه وأن حصيلة بيع ممتلكاته تسدد ٥٠٪ من ديونه .
- المطلوب : (١) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .
- (٢) إعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات ، وأظهار الأرصدة الظاهرة فيه في الأماكن الملائمة في الحسابات الختامية عن السنة والميزانية في ١٩٨٠/٦/٣٠ لشركة السمر التجارية .



## الفصل الثالث عشر

في

الجرد والتسويات الجردية

للأصول غير النقدية

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها ، وبذلك فإن قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقاً لحالتها وظروف الطلب عليها والمعرض منها . وبالتالي فإن قيمتها لا تتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التي ينتظر أن تتحول إليها هذه الأصول في تاريخ لاحق ، وقد تنطوي الأصول غير النقدية على أصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات ، والأراضي والمباني والانشاءات ، والآلات والمعدات والعدد والادوات ، ومخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمحاجر الطبيعية ، وغيرها ، كما قد تنطوي على أصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر ، أو على مستندات ملكية كالاستثمارات في أسهم شركات أخرى .

ومن الأصول غير النقدية ما يعد من الأصول المتداولة مثل بنسود المخزون وهو ما من الخامات ، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة : والبضائع ، والوقود والزيوت ، والقوى المحركة ، وقطع الغيار والمهمات ، ومنها ما يعتبر من الأصول طويلة الأجل الثابتة مثل الأراضي والمباني والآلات ، ... الخ . كما أن شهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات أخرى تعتبر من الأصول طويلة الأجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية لأم الأصول غير النقدية، وبالقياس عليها يمكن معالجة أى من الأصول غير النقدية الأخرى . وسوف نتعرض لذلك بالترتيب التالى :

— المخزون باختلاف أنواعه .

— الأصول الثابتة .

— الاستثمارات فى أوراق مالية .

— الحقوق والأصول غير الملموسة .

#### ٢ - جرد المخزون باختلاف أنواعه :

يتكون المخزون فى أية منشأة أو شركة تجارية أو صناعية من عدد كبير من الأصناف والأنواع ، إلا أنه قد جرت العادة لأغراض التقارير المالية والقوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب حالته أو الهدف من استخدامه إلى عدد محدود من الأقسام أو الأنواع . فينقسم المخزون فى المنشآت والشركات الصناعية مثلاً إلى : مخزون المواد الأولية والخامات ، مخزون الانتاج غير التام ، مخزون الانتاج التام ، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة ، مخزون قطع الغيار والمهمات ، مخزون مواد التعبئة والتغليف ، بالإضافة إلى مخزون التالف ومخزون الخردة . وينقسم المخزون فى المنشآت والشركات التجارية إلى : مخزون البضائع ، ومخزون مواد التعبئة والتغليف ، ومخزون التالف والخردة . وإذا كانت المنشأة أو الشركة تزاوّل نشاطاً صناعياً ونشاطاً تجارياً فإن أقسام مخزونها تنطوى على المزيج الموجود لديها من التقسيمين .

ويلاحظ أيضاً أن المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قد يعتبر مخزون من المواد الأولية والخامات من وجهة نظر منشأة أخرى ، كالغزل مثلاً بالنسبة لصناعة الغزل وبالنسبة لصناعة النسيج ، حيث يعتبر منتجاً تاماً من وجهة نظر الأولى ومن الخامات بالنسبة الثانية ، وهذا تداوله عن طريق الوسطاء

التجارين يعتبر بضائع .

وتنطبق قواعد وإجراءات الجرد والنسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها . ولذلك فلن تميز بين هذه النوعيات فيما يلي من تحليل إلا إذا اقتضى الأمر .

وقد سبق أن ذكرنا في الفصل المتقدم أن الجرد يهدف إلى حماية وصيانة أصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والاهمال والضياع المادي أو النقصي . ويشمل الجرد على اجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للأصول التي تظهرها الميزانية العمومية ، أو التي يجب أن تظهرها .

ويتم التحقق من الوجود بماينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببندود المخزون ههوما ، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستديا أو بمجرد الملكية المستندية الصحيحة ، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع السجلات والدفاتر .

## ٢-١- الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف وإذن

### الاستلام وأذن الصرف :

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية عناصر عناصر المخزون أن ينطوى النظام على سلامة وجدية وصول عناصر المخزون المشتراه إلى مخازن الوحدة المحاسبية ، وعلى سلامة ومشروعية ما يصرف منها من المخازن الأغراض المختلفة . وعادة ما ينطوى نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون ، تتمك مجموعة منها بمعرفة قسم تابع لإدارة الحسابات وتمتلك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن . ويخصص في هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقة الصنف، وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وأرصدة الصنف بالكمية لدى أمين المخزن وبالكمية والقيمة في حسابات المخازن . وهي

عادة ما ينطوى على خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدى أمين المخزن ، وتنطوى على خانات للكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها والرصيد وقيمتها في حسابات المخازن . وفيما يلي نموذج مبسط لبطاقة الصنف التي يتم امساكها في حسابات المخازن . وإذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك التي يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن .

شركة الضحى التجارية		مخزن : الملابس الجاهزة للسيدات				
بطاقة الصنف رقم ٣٦٥		أمين المخزن : حمودة عبد السلام				
التاريخ	الوارد		الصادر		الرصيد	
	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة	كمية (عدد)	قيمة
	وحدة	مليم جنيه	وحدة	مليم جنيه	وحدة	مليم جنيه
١٩٨٠/١/١					٣٦٢	٢٨٩٦ر
١/٣	٢٠٠	١٦٠٠ر			٥٦٢	٤٤٩٦ر—
١/٤			٢٠٠	١٨٠٠ر	٢٦٢	٢٦٩٦ر—
• • •	• • •	• • •	• • •	• • •	• • •	• • •
١٢/٢٣			٧٠	٥٦٠ر		٤١٠٤ر—

ويقتضى أحكام الرقابة على عناصر المخزون ضرورة التأكد من سلامة إجراءات ورود الاصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة وموافقاتها مع أوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير إذن استلام بالكمية يوقعه أمين المخزن . ويخصص في الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الاصناف الواردة يقوم بهذه المهمة . كما يتطلب الامر أيضا ضرورة التأكد من سلامة ومشروعية صرف الاصناف من

المخازن ، ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة اصدار أمر الصرف من المخازن والتأكد من أن كل ما يتم صرفه قد تم يذام على إذن صرف معتمد بمن لهم حق الاعتماد ، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلا مع ما هو مثبت في إذن الصرف .

هذا ويتم تناول نظام الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون في صورة أكثر تفصيلا في الدراسات المتقدمة .

#### ٢ - ب - التحقق من الوجود والملكية :

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة فعلا مع الارصدة التي تظهرها الدفاتر . ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض بنوط لها معانية الموجد وحصر الكميات الفعلية الموجودة بالمخازن الوحدة المحاسبية في تاريخ معين من كل صنف من الاصناف . وعادة ما تمثل إدارة الحسابات في هذه اللجان . كما يحضرها في العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجي المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية . ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد ، بالرغم أن مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود في غالبية الاحيان . وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية . أو يتم هذا التحقق مرة واحدة في نهاية الفترة المحاسبية . وفي الحالة الاولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفي الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدوري أو الفترى أو السنوى ، كما سبق وأوضحنا . وعادة ما يقوم نظام الجرد في الوحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدورى ، وينفضل دائما تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد غالية الثمن ، أو غالية الثمن سهلة التداول ، بينما يفضل اتباع الجرد الدورى في عناصر المخزون كثيرة العدد رخيصة الثمن صعبة التداول . وسواء كان نظام الجرد مستمرا أو دوريا ، فإن الجرد لأغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد . ويصدر مع أمر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المكلفة بمجردا



والمخازن أو المناطق الجغرافية الواقعة في اختصاصاتها . ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد أو الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون . وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس في كشوف تسمى كشوف الجرد لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة . وحتى تحقق المعاينة الهدف منها وهو استيضاح سلامة وخصائص الصنف فإن اللجنة عادة ما تظم فنياً متخصصاً في هذه الشؤون . وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف ، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه ، وتدوين الكمية في كشوف الجرد . وإذا وجدت كميات غير مطابقة للواصفات المفروضة توافرها ، فيجب فصل هذه الكميات عن باقى الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التى هى عليها .

ويجب أن تضم كشوف الجرد لكل صنف كل ما هو مملوك المنشأة أو الوحدة المحاسبية فى تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحيازة . فإذا وقعت كمية من صنف معين لدى الغير فإن السند الدال على الملكية لا بد أن يكون سليماً ومستوفياً لجميع الأركان القانونية . كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واقعة فى حيازة المنشأة أو الغير وغير مملوكة لها ، كان تكون ميسأة للعملاء مثلاً .

## ٢ - ٥ - طرق تقييم المخزون محاسبياً :

يقوم التقييم المحاسبى للأصول عموماً على أساس قاعدة التكلفة التاريخية ، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تشتق من هذه القاعدة رغم ما تنطوى عليه من أوجه قصور جوهرية يتم تناولها فى دراسات متقدمة . وتبنى قاعدة التكلفة التاريخية أن الأصل يقوم فى الدفاتر بثمن الشراء وقت الشراء مضافاً إليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل لمخازن الدائمة أو الوحدة المحاسبية أو لبيعها فى حالة صلاحية للاستخدام . وبالنسبة للمخزون تنطوى التكاليف التاريخية على ثمن الشراء إذا كانت الشروط تسليم محل المشتري ، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجمركية

ومصاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون إلى مخازن الوحدة .

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر في كل أو بعض عناصر المخزون فإن تقييم هذه العناصر يحقق غرضين : الأول هو تحديد تكلفة المبيع أو المستخدم أو المستفد من الصنف ، والثاني هو تحديد تكلفة المتبقى والذي يمثل المخزون في تاريخ الجرد لأغراض مطابقة لهما بما هو موجود بالدفاتر . وبالتالي فإن نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من الهدفين . أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدوري ، فإن التقييم يهدف إلى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلا على أن تتحدد تكلفة المبيع أو المستخدم أو المستفد كمحتم حسابي من واقع المعادلة :

رصيد أول الفترة + صافي المشتريات بتكلفة الوصول بالمخازن - رصيد آخر الفترة = تكلفة المبيع أو المستخدم أو المستفد .

ولما كانت الكميات التي تقوم الوحدة المحاسبية بشرائها على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون في العادة متعددة ، فإن احتمال اختلاف تكلفة الوحدة من كمية إلى أخرى في كل الظروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيرا ، ونتيجة لذلك يجد أن طرق تقييم المخزون محاسبيا متعددة ، رغم إنشائها كلها من قاعدة واحدة وهي قاعدة التكلفة التاريخية .

وسوف نعرض باختصار وتبسيط لكل من طرق تقييم المحاسبية التالية :

- |                                  |                                |
|----------------------------------|--------------------------------|
| ١ - طريقة مخزون الأساس           | The Base Stock Method          |
| ٢ - طريقة تمييز التكاليف .       | The Cost Identification Method |
| ٣ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة | Weighted Average Cost Method   |
| ٤ - طريقة الوارد أولا صادر أولا  | First In First out ( FIFO )    |

٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً Last In First out ( LIFO )

٢ - ٥ - ١ طريقة مخزون الأساس :

تقوم طريقة مخزون الأساس على افتراض أن الكميات الموجودة من الصنف في آخر الفترة هي من أقدم الكميات التي كانت موجودة خلال الفترة ، وبالتالي تكون تكلفتها هي أقدم التكاليف .

فلو فرض مثلاً أن كميات الوارد والمصرف والرصيد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية في ٧٩/١٢/٢١ كانت كالآتي :

تاريخ	وارد	صادر	رصيد	
كمية	سعر الوحدة	كمية	سعر الوحدة	
١ / ١			٢٢٠	١٠
١ / ١٥	٢٠٠	١٢	٥٢٠	
٣ / ٢٥		١٨٠	٢٤٠	
٦ / ٢٦		١٠٠	٢٤٠	
٩ / ٢٩	٢٠٠	١٤	٤٤٠	
١١ / ٢٢		١٢٠	٢١٠	
١٢ / ٢١			٣١٠	

فتؤدي هذه الطريقة إلى أن تقوم الكمية الموجودة في ٧٩/١٢/٢١ ، وهي ٣١٠ وحدة على اعتبار أنها من بين وحدات رصيد أول الفترة ، وذلك بالرغم من أن هذا الرصيد قد نقص فعلاً إلى ٢٤٠ وحدة في ٦/٢٦ . ويترتب على ذلك أن تكون قيمة مخزون آخر الفترة مساوية لمبلغ ٣١٠٠ جنيهه ( ٣١٠ وحدة  $\times$  ١٠ جنيه للوحدة ) ، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية [ ١٠ وحدات  $\times$  ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة  $\times$  ١٢ جنيه + ٢٠٠ ]

لوحدة  $\times ١٤$  جنيه] = ٥٣٠٠ جنيه. وتؤدي هذه الطريقة إلى تخفيض قيمة المخزون في الميزانية عما يجب في ظل ارتفاع الأسعار والعكس في حالة انخفاض الأسعار، كما تتعارض مع التدفق الطبيعي لكميات المخزون على مر الزمن، كما يصعب تطبيقها في ظل نظام الجرد المستمر. وبالرغم من ذلك فيحبذها البعض على اعتبار أنها تؤدي إلى مقابلة أكثر سلامة للإيرادات بالمصروفات في ظل الارتفاع المستمر للأسعار، لأن تكاليف البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تنطوي على تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة دون رصيد أول الفترة أو جزء منه، والذي تكون تكلفته أقل بالنسبة للأسعار السارية خلال الفترة.

#### ٢ - ٥ - ٢ - طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على افتراض إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات الصادرة من الصنف ومن ثم إمكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة. فلو فرضنا بالأمثال بعاليه أنه أمكن تمييز الكميات الصادرة ومجموعها ٤١٠ وحدة من إجمالي الكميات المتاحة وهي ٧٢٠ وحدة كالآتي :

في ٢/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٨٠ وحدة من وارد ١/١٥  
في ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ٥٠ وحدة من وارد ١/١٥  
في ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد أول الفترة و ١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩  
فيكون مخزون آخر الفترة مكونا ومقوما كالآتي :

من مخزون أول الفترة ( ٣٢٠ - ١٨٠ )  $\times ١٠ = ١٤٠٠$  جنيه

من وارد ١/١٥ ( ٢٠٠ - ١٣٠ )  $\times ١٢ = ٨٤٠$  جنيه

من وارد ٩/٢٩ ( ٢٠٠ - ١٠٠ )  $\times ١٤ = ١٤٠٠$  جنيه

٣٦٤٠ جنيه

=====

وتكون تكلفة المبيعات مساوية لمبلغ ٤٧٦٠ جنيه  $(180 \times 10) + (130 \times 12) + (100 \times 14)$

ورغم أن هذه الطريقة تبدو أكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية، إلا أنه يصعب تطبيقها عملاً في الأصناف كثيرة العدد والمتماثلة التي يصعب التمييز بينها. وهي أقل الطرق شيوعاً في الاستخدام في الحياة العملية. هذا ويمكن استخدام هذه الطريقة في ظل نظام الجرد المستمر.

#### ٣ - ٥ - طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :

تقوم هذه الطريقة ، بعكس الطريقة السابقة ، على افتراض عدم إمكانية تمييز الوحدات وإمتزاج التكاليف ، بمعنى أنه عندما تضاف كمية جديدة واردة للمخازن إلى ما كان موجوداً بها ، فإن التكلفة الخاصة بهذه الكمية تمتزج بتكلفة ما كان موجوداً وتعطى متوسطاً موحداً للتكلفة للكمية التي توجد في المخزون في أي لحظة . وبتطبيق هذه الطريقة على المثال الوارد في البند الفرعي ٢ - ب - ١ بعاليه تظهر بطاقة الصنف في حسابات المخازن كالآتي :

مستل	تاريخ	وارد			صادر			رصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	متوسط التكلفة	قيمة	كمية	متوسط التكلفة
			جنيه	جنيه		جنيه	جنيه		جنيه
١	١ / ١				٢٢٠			٢٢٠	١٠٠
٢	١ / ١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠	٥٢٠			٥٢٠	١٠٠
٣	٢ / ٢٥				٣٤٠	١٠٠	١٩١٨	٣٤٠	١٠٠
٤	٦ / ٢٦				٢٤٠	١٠٠	١٠٧٧	٢٤٠	١٠٠
٥	٩ / ٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠	٤٤٠			٤٤٠	١٢٠
٦	١١ / ٢٢				٣١٠	١٢٠	١٠٩٦	٣١٠	١٢٠
٧	١٢ / ٣١	١٠٠	١٣	١٣٠٠	٤١٠	١١٠	٤٥٩٢	٤١٠	١٢٠



ويوضع مجموع خاتمة الصادر تكلفة البضاعة المباعة ( أو تكلفة المواد المستخدمة ) خلال الفترة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح . كما يوضح السطر الأخير في خاتمة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقاً لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه في بداية الفترة التالية .

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة للمخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورد . ففي السطر الثاني مثلاً تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنية للوحدة وتم ذلك كالآتي :

$$\text{قيمة الموجود} + \text{قيمة الوارد} = \frac{٢٤٠٠ + ٢٢٠٠}{٢٠٠ + ٢٢٠} = ١٠.٧٧ \text{ جنية تقريباً}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدماً حتى ترد كمية جديدة ، كما في السطر الخامس مثلاً ، بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقة .  
وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الاستخدام عملاً ، كما أنها طريقة التقويم المتبعة في النظام المحاسبي الموحد في مصر لعناصر المخزون ، كما يمكن استخدامها بسهولة في ظل نظام الجرد المستمر .

#### ٢ - ٣ - ٤ - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً :

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن تدفق التكاليف يجب أن يتمشى مع التدفق الطبيعي لوحدات المخزون عند الصرف من المخازن لأغراض البيع أو الاستخدام . فعند الصرف عادة ما يراعى صرف أقدم الوحدات في المخزون أولاً ويتبقى بالمخازن أحدث الكميات الواردة . وبالتالي يتم تقييم المنصرف على أساس أنه من أقدم الكميات الموجودة . وبالتالي يسعر في الصرف بأسعار تلك الكميات .

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة به ، نجد أن بطاقة الصنف في حسابات المخازن ، تظهر كالآتي :

رقم	تاريخ	وارد			صادر		رصيد		ملاحظات
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	
		جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	
١	١/١						٣٢٠	٣٢٠	سعر الوحدة ١٠
٢	١/١٥	٢٠٠	١٢	٢٤٠٠			٥٢٠	٥٦٠٠	$10 \times 220$ $12 \times 200 +$
٣	٣/٢٥				١٨٠	١٠	٣٤٠	٢٨٠٠	$10 \times 140$ $12 \times 200$
٤	٦/٢٦				١٠٠	١٠	٢٤٠	٢٨٠٠	$10 \times 40$ $12 \times 200$
٥	٩/٢٩	٢٠٠	١٤	٢٨٠٠			٤٤٠	٥٦٠٠	$10 \times 40$ $12 \times 200$
٦	١١/٢٢				٤٠	١٠			$14 \times 200$ $12 \times 11$
					٩٠	١٢			$14 \times 200$
٧	١٢/٣١	٤٠٠		٥٢٠٠	٤١٠		٤٢٨٠	٣١٠	٤١٢٠

ويلاحظ أن إعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم في ظل نظام المخزون المستمر ، حيث قومت الكميات الصادرة أولا بأول على أساس أسعار أقدم الكميات الموجودة. فالكمية المنصرفة في ٣/٢٥ ، وهي ١٨٠ وحدة اعتبرت من رصيد أول الفترة وقومت على أساس ١٠ جنيه للوحدة ، وهي تكاليف الوحدة من رصيد أول الفترة. والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦ ، وهي ١٠٠ وحدة اعتبرت أنها من رصيد أول الفترة أيضا ، والذي تبقى منه بعد صرفية ٢/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة ، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة. وقد صرفت هذه الوحدات في ١١/٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥ ، والتي قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة. ويتبقى في المخازن في ١٢/٣١ ، عدد ٣١٠ وحدة ،

منها ٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للمخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وبالباقى وعدده ١١٠ وحدات أعيدت مر بين الزارد السابق مباشرة ( وهو بتاريخ ١٥/١ ) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويظهر عمود المصادر تكلفة البضاعة المباعة ( أو تكلفة المواد المستخدمة ) من هذا الصنف ، كما ظهر تكلفة رصيد آخر الفترة في السطر الأخير من عمود الرصيد . أما إذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدوري ، فإن تكلفة البضاعة ( المباعة أو المواد المستخدمة ) تتحدد بالمعادلة التالية :

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة ( المشتريات ) -  
تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة .  
ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم في ظل نظام المخزون الدوري حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة . ويتم ذلك بالنسبة للبكال بعاليه كالآتي :

عدد وحدات المخزون آخر الفترة	٣١٠ وحدة
عدد وحدات آخر طلبية وارده	٢٠٠ وحدة
عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للأخيرة	١١٠ وحدة

٣١٠

قيمة مخزون آخر الفترة : من آخر طلبية = ٢٠٠ × ١٠ = ٢٨٠٠ جنيه  
من الطلبية السابقة = ١١٠ × ١٢ = ١٣٢٠ جنيه

جمله تكلفة مخزون آخر الفترة ٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع ( أو المستخدم ) = ٢٢٠٠ + ( ٢٨٠٠ + ٢٤٠٠ ) -

٤١٢٠ = ٤٢٨٠ جنيه

وتؤدي طريقة الوارد أولا صادر أولا الى اظهار مخزون آخر الفترة في الميزانية مقوما بأقرب الاسعار أو أقرب التكاليف من تاريخ إعداد الميزانية العمومية .  
بينما تظهر تكلفة البضاعة المباعة في حساب المتاجرة ( أو تكلفة المواد المستخدمة في حساب الإنتاج أو التشغيل ) مقومة بأقدم الاسعار أو التكاليف . وهذا يؤدي ،

في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للارتفاع إلى زيادة رقم يحمل الربح عما يظهر في ظل أي من الطرق الثلاث السابقة . والعكس صحيح طبعاً في ظل اتجاه الأسعار أو التكاليف للانخفاض .

### ٢ - ٥ - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخازن يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم بأسعارها ، بعكس الطريقة السابقة تماماً . وهي ، كطريقة مخزون الأساس تؤدي إلى تحقيق مقابلة أفضل للأيرادات بالمصروفات في ظل التقلبات في الأسعار .

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بنفس المثال بعاليه ، نجد أن بطاقة الصرف للمخزون المستمر كما تظهر في حساب المخازن ، تظهر بالصورة التالية :

ملاحظات	رصيد		صادر		وارد		تاريخ	مستطيل
	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية		
	جنيه		جنيه	جيه	جنيه	جنيه		
سعر الوحدة ١ جنيه	٢٢٠٠	٢٢٠					١ / ١	١
١٠ × ٢٢٠	٥٦٠٠	٥٢٠			٢٤٠٠	١٢ ٢٠٠	١ / ١٥	٢
١٢ × ٢٠٠	٢٤٤٠	٢٤٠	٢١٦٠	١٢ ١٨٠			٢ / ٢٥	٣
١٠ × ٢٢٠				١٢ ٢٠			٦ / ٢٦	٤
١٢ × ٢٠	٢٤٠٠	٢٤٠	١٠٤٠	١٠ ٨٠				
١٠ × ٢٤٠								
١٠ × ٢٤٠	٥٢٠٠	٤٤٠			٢٨٠٠	١٤ ٢٠٠	٩ / ٢٩	٥
١٤ × ٢٠٠	٢٢٨٠	٢١٠	١٨٢٠	١٤ ١٣٠			١١ / ٢٢	٦
١٠ × ٢٤٠								
١٤ × ٧٠	٢٢٨٠	٢١٠	٥٠٢٠	٤١٠	٥٢٠٠	٤٠٠	٢ / ٢١	٧

ويلاحظ أن تكلفة المباع أو المستخدم (عمود الصادر) تقترب كثيراً منها في ظل مخزون الأساس عن أى من الطرق السابقة، كما أن مخزون آخر الفترة (آخر سطر في عمود الرصيد) يقترب كثيراً أيضاً من طريقة مخزون الأساس.

وإذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدورى، فإن تطبيق هذه الطريقة على وجه الدقة يتطلب إمكانية تمييز وحدات آخر الفترة على حسب مصدرها. فيلاحظ في المثال بعالية أن من بين ٢١٠ وحدة هي مخزون آخر الفترة، ٢٤٠ وحدة من مخزون أول الفترة، و ٧٠ وحدة من آخر طلمية واردة. وهذا هو السبب في اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الأساس. ومق تم التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فإنه يمكن تقييمها بتكلفتها وإيجاد تكلفة المباع أو المستخدم طبقاً للمعادلة السابق توضيحها في البند الفرعى السابق.

#### ٢ - ٥ - ٦ - مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم :

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقى في نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة (أو المواد المستخدمة) من أى من الطرق الأخرى إذا ما حدثت اختلافات في أسعار شراء الكميات المختلفة على مدار الفترة، بالإضافة إلى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة عن الوحدات المشتراه خلال الفترة. أما إذا بقيت الأسعار (أو التكاليف) ثابتة على مر الزمن فإن كل هذه الطرق تؤدي إلى نفس النتيجة، وإذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكاليف (حيث التمييز تم عشوائياً) وقمنا بمقارنة نتائج الطرق الأربع الباقية لوجدنا الآتى :



طريقة مخزون الاساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO:	
جـ	جـ	جـ	جـ	
٢٢٠٠	٢٢٠٠	٢٢٠٠	٢٢٠٠	مخزون أول الفترة ( ٢٢٠ وحدة )
٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	٥٢٠٠	الوارد خلال الفترة ( ٤٠٠ وحدة )
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	المتاح خلال الفترة ( ٧٢٠ وحدة )
				المصادر . خلال الفترة ( تكلفة المبيعات
٥٣٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠	أو المستخدم ( ٤١٠ وحدة )
٢١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠	مخزون آخر الفترة ( ٣١٠ وحدة )
٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	٨٤٠٠	ما كان متاحا خلال الفترة ( ٧١٠ وحدة )

فمن الواضح أنه في ظل ارتفاع الأسعار تؤدي طريقة مخزون الاساس إلى أعلى تكلفة للمبيعات أو المستخدم وأقل تكلفة لمخزون آخر الفترة . ورغم أن ذلك يؤدي إلى مقابلة أفضل للإيرادات ان الفترة بتكاليفها ، إلا أن المخزون الذي يظهر في الميزانية قد يعتمد تكلفته كثيرا عن تكلفة أحلاله في تاريخ الميزانية . فإذا افترضنا أن سعر إحلال المخزون في ١٢/٣١ مازال ١٤ جنيه للوحدة ، فإن قيمة المخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه ( ٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه ) ، وقد أظهرت طريقة مخزون الاساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقرب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الاساس . أما طريقة FIFO فهي تؤدي في ظل ارتفاع الأسعار إلى انخفاض تكلفة المبيعات أو المستخدم عن باقي الطرق الأربعة ، وبالتالي تؤدي إلى زيادة بحمل ربح الفترة عن باقي الطرق ، وتكون مقابلة الإيرادات بالمصروفات في ظلها أقل تفضيلا عن باقي الطرق . غير أنها في نفس الوقت تظهر مخزون آخر الفترة في الميزانية بأقرب التكاليف التاريخية من سعر الإحلال . أما طريقة المتوسط المرجح فهي تؤدي إلى مقابلة أفضل للإيرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدي إلى

تقييم المخزون آخر الفترة أفضل من مخزون الأساس ومن طريقة LIFO .  
ويتضح مما تقدم أن لكل من هذه الطريقتين تأثيرين متضادين أحدهما على تكلفة المبيع أو المستخدم والثاني على تكلفة مخزون آخر الفترة . وتؤثر تكلفة المبيع أو المستخدم في بحمل الربح ومن ثم صافي الربح، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على مدى سلامة التعبير عن المركز المالي كما تظهره الميزانية العمومية. فإذا كانت إحدى هذه الطرق مفضلة في ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهي بلا شك سوف تكون أقل تفصيلاً في نفس الظروف عن طرق أخرى لتحقيق أهداف أخرى. وكل ما يمكن قوله في هذا الشأن على هذا المستوى المبدئي من الدراسة أن السبب في هذه التناقضات يرجع إلى التزام المحاسبة في مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية، والتي إذا اختلفت على مدار الفترة المناسبة أدت إلى ضرورة الاختيار من بين هذه الطرق والتي لا يمكن تفضيل أحدهما على الأخرى تحقيقاً لكل الأهداف في ظل الظروف .

ونختتم هذا البند الفرعي باستكمال المثال السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على بحمل الربح وبحمل الأصول . وسوف نفترض أن الوحدة من المخزون في المثال السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قدره ١٨ جنيه للوحدة ، لتكون قيمة المبيعات في ظل الطرق الأربع  $18 \times 410 = 7380$  جنيه. ونفترض أيضاً أن مجموع الأصول بخلاف مخزون آخر الفترة بلغت ٤٠٠٠ جنيه. ويكون أثر كل من هذه الطرق على الأرباح ومجموع الأصول كالاتي :

مخزون الاساس	المتوسط المرجح	FIFO	LIFO	
جـ	جـ	جـ	جـ	
٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠	٧٢٨٠	المبيعات
٥٢٠٠	٤٥٩٢	٤٢٨٠	٥٠٢٠	تكلفة المبيعات
٢٠٨٠	٢٧٨٨	٣١٠٠	٢٢٦٠	مجموع الربح
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	مجموع الاصول بخلاف المخزون
٣١٠٠	٣٨٠٨	٤١٢٠	٣٣٨٠	+ المخزون
٤٣١٠٠	٤٣٨٠٨	٤٤١٢٠	٤٣٣٨٠	مجموع الاصول

ويلاحظ أن طريقة مخزون الاساس تحقق أقل الأرباح في ظل ارتفاع الاسعار ، كما تؤدي إلى أقل مجموع للأصول ، بينما تؤدي طريقة F.FO إلى أقصى الأرباح وأكبر مجموع للأصول في ظل نفس الظروف ، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح F.FO وأرباح LIFO مثلاً يبلغ ٧٤٠ جنيه ( ٣١٠٠ - ٢٣٦٠ ) ؛ كما أن الفرق بين مجموع الاصول المترتبة على إتباعها يبلغ ( ٤٣٣٨٠ - ٤٤١٢٠ ) ٧٤٠ جنيه أيضاً . ذلك بالضرورة لأن نقص الأرباح يؤدي إلى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من أصول ؛ والعكس .

## ٢ - د - الخطة والحذر في تقييم المخزون :

يمكن أن يترتب على إتباع قاعدة التكلفة التاريخية في بعض الأحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون . وينتج ذلك عادة في حالة اتجاه أسعار إحلال عناصر المخزون في السوق إلى الانخفاض ، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة . هـ أن ذلك في حالة اتجاه الأسعار للانخفاض يكون أكثر وضوحاً في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً ومخزون الاساس من الوارد أولاً صادر أولاً والمتوسط المرجح . كما أن بعض عناصر المخزون

الراكدة قد تصاب بالقدم والتقدم على مر الزمن مما يؤدي إلى انخفاض أسعار  
إحلالها أو أسعار بيعها عن تكلفتها لظهور بدائل أفضل منها ، حتى لو كانت الاتجاهات  
العامة للأسعار صاعدة .

ويقتضى تطبيق قاعدة الحيلة والحذر في مثل هذه الظروف الخروج على  
قاعدة التكلفة التاريخية وتقييم عناصر المخزون طبقاً لما يعرف محاسبياً ( التكلفة أو  
سعر السوق أيهما أقل ) . ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازي مع أى من الطرق  
السابق شرحها لأغراض تحديد التكلفة ، ويتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر أو  
بمجموع عناصر المخزون وسعر الإحلال في السوق ( الشراء من السوق ) وقت  
التقييم ( كما يمكن إجراء المقارنة بين التكلفة وصافي القيمة البقية إذا كانت تقل  
عن سعر الإحلال في السوق ) .

ولنفرض توضيحاً لهذه الطريقة أن المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من  
أربعة عناصر ، بالوحدات والتكلفة ( طبقاً لطريقة FIFO أو LIFO أو المتوسط  
المرجح أو مخزون الأساس ) وسعر الإحلال للوحدة كالتالي :

العنصر	عدد الوحدات	التكلفة جنيه	سعر الإحلال للوحدة جنيه	تكلفة الإحلال جنيه	التكلفة أو السوق أيهما أقل جنيه
أ	٥٠٠	٥٠٠٠	١١	٥٥٠٠	٥٠٠٠
ب	١٠٠٠	٦٥٠٠	٥	٥٠٠٠	٥٠٠٠
ج	٢٠٠	٢٢٠٠	١٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
د	٤٥٠	١٢٥٠	٤	١٨٠٠	١٣٥٠
مجموع		<u>١٥٠٥٠</u>		<u>١٤٣٠٠</u>	<u>١٢٣٥٠</u>

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل بأحدى طريقتين :

الأولى : هي اختبار الأقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف وسعر الأاحلال ، ويترتب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون في المثال بعاليه مبلغ ١٣١٥٠ جنيه ، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه .

والثانية : هي اختبار الأقل من مجموعي التكلفة و تكلفة الأاحلال ، أى اختيار أقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجتمعة وليس لكل عنصر على حدة، وتصبح قيمة المخزون طبقا لذلك للتال بعاليه ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية في الدفاتر وهي ١٥٠٥٠ جنيه. ولا شك في أن الطريقة الأولى أكثر حذرا من الطريقة الثانية ، ويترتب عليها أقل قيمة ممكنة للمخزون . وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة ( التكلفة أو السوق أيهما أقل ) بكل من طريقى تطبيقها لكثير من النقد ، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف إستخدامها أو إستنفادها في عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها . ولن تعرض لهذا الجدل في هذا المقام المتواضع .

ويترتب على إتباع طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، ويقتضى الأمر إستخدامها بالتوازي مع إحدى طرق التكلفة السابقة ، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية و تكلفة الأاحلال للعناصر بصفة مجتمعة ، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل عنصر بصفة مستقلة . وفي الحالة الأولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه بمبلغ ٧٥٠ جنيه ( ١٥٠٥٠ - ١٤٣٠٠ ) ، ويتم ذلك بقيد بمائل لما يلي :

٧٥٠ من / خسائر انخفاض أسعار المخزون المحتملة

٧٥٠ الى / مخصص انخفاض أسعار المخزون



ويقلل حساب الخسائر في حساب الأرباح والخسائر، ويظهر حساب المخصص  
مطروحا طرحا شكليا من حساب المخزون في الميزانية .

أما في حالة إختيار الأقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة  
فيكون المخصص يبلغ ١٧٠٠ جنيه ( ١٥٠٥٠ - ١٣٣٥٠ ) . ويمجرى بهذا الفرق  
قيد مائل للقيد بماليه ويعالج طرفه نفس المعالجة .

## ٢ - هـ- التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون:

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون في نهاية الفترة  
المحاسبية أو خلالها ، النوع الأول وينبثق من نظام الجرد المتبع ، والثاني ينتج  
عن نتائج الجرد الفعلي بصرف النظر عن نظام الجرد المتبع . فإذا كانت المنشأة تتبع  
نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر ، فإن تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة  
المواد أو الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة ،  
كما أن حساب المخزون في الدفاتر يظهر ما يجب أن يكون موجودا في المخازن في  
نهاية الفترة ، أما إذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون والجرد الدوري ، فإن  
تكلفة البضاعة المباعة أو المواد والخامات المستخدمة لا تتحدد إلا عند الجرد  
والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون، ويلزم في هذه الحالة إجراء  
قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة المبيع أو المستخدم كما سبق وعرضناها في  
الفصل الثامن ( ص ٢٧٦ - ٢٧٧ ) ، وذلك يتوسط حساب تكلفة البضاعة  
المباعة ( أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة ) يتم فتحه لهذا الغرض في نهاية  
الفترة المحاسبية . ويتم إثبات مخزون آخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد  
الفعلي بجعل حساب المخزون لدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة ( أو المواد  
أو الخامات المستخدمة ) دائما ، بعلاقة بال حسابات المخزون أول الفترة والمشتريات  
ومردوداتها ومسموحاتها ومصاريف النقل للداخل والخصم المكتسب فيه

( فى س/ تكلفة البضاعة المباعة أو ما يحمل بحله ) .

أما النوع الثانى من التسويات فهو ينتج عن نتائج الجرد التعللى بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه جرداً مستمراً أو دورياً . فعادة ماتسفر نتائج الجرد عن عجز أو زيادة فى كمية أو فى قيمة بعض عناصر المخزون . ويلزم فى ظل هذه الاوضاع أن يقتصر ما يظهر من مخزون فى الميزانية على ما يوجد فى مخازن المنشأة ومن ممتلكاتها فعلا ، أو ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلا ، بصرف النظر عما تظهره الدفاتر من أرصدة . ويلزم فى هذا الصدد التمييز بين العجز أو الزيادة المسموح بها والتي تقتضيها طبيعة عناصر المخزون أو طريقة تداولها ، والعجز والزيادة غير المسموح بها والتي عادة ماتنتج عن اهمال أو خطأ أو سرقة أو ضياع ، ويلزم نقصى أسباب الأخيرة وتحديد المسئول عنها قبل تسويتها ، أما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة .

وعادة ما يحمل العجز المسموح به على تكلفة المباع أو المستخدم كما تخصم الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة . أما العجز غير المسموح به فيجعل المسئول عنه مدينا بقيمته حتى يتم البت فيه ، وإذا كان العجز ناتجا عن ظروف طارئة أو قهرية لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته ، أما الزيادة غير المسموح بها فإنها عادة ماتكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه .

وانفرض مثلا توضيحا لهذه الاجراءات أن نتائج الجرد الفعلى لمخازن منشأة النجاح لانتاج وتجارة الورق ، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدورى قد أسفرت عن الآتى :

رقم	لوع	العنصر	نظام الجرد	نتيجة الجرد والمساءلة	تاريخ الجرد
١٢٢	رجينة	مستمر	عجز مسموح به ١٨ ك	تكلفتها ١٩٨ جنيه	١/٢٣

٢٣٥ لب دورى عجز غير مسموح به ٤٧ بالة متعقبة للأعمال ١٢/٣١  
ولفت نظر أمين المخزن، تكلفتها ٤٧٠٠ جنيه .

٥١٠ ميور مستمر زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه ، إذن ٧/١٢  
صرف ١٣٤ في ٧/١٢ سجل في الدفاتر ولم  
يصرف حيث تم إصلاح السير القديم .

١٢٢ رجينه مستمر زياده مسموح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه ٤/٢٢  
٤٠١ ورق مستمر عجز مسموح به ٢٥ طن تكلفتها ١٢٥٠  
جنيه ، دشت ٦/٢٥

وتستدعى هذه النتائج ضرورة إجراء قيود التسوية التالية .

في ١/٢٣ :

١٩٨ من س/ تكلفة المواد المستخدمة

١٩٨ إلى س/ مخازن المواد - رجينة

تسوية عجز مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجيء يوم ١/٢٣

في ٤/٢٢ :

٧٧ من س/ مخازن المواد - رجينه

٧٧ إلى س/ تكلفة المواد المستخدمة

تسوية زيادة مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجيء يوم ٤/٢٢

في ٦/٢٥ :

١٢٥٠ من س/ تكلفة البضاعة المباعة - ورق

١٢٥٠ إلى س/ مخازن البضاعة - ورق

اثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد المفاجيء

يوم ٦/٢٥

١٢/٣١ :

٥٤٠ من س/ مخزون المهمات - ميور

٥٤٠ إلى س/ تكلفة المهمات المستخدمة

تصحيح الخطأ في اثبات إذن الصرف رقم ١٣٤ في ١٢/٧  
الذي لم يصرف .

٤٧٠٠ من س/ خسائر تلف المخزون

٤٧٠٠ إلى س/ مخزون المواد - لب

اثبات تلف ٧٤٠٠ بالة لب المكتشفة في الجرد الدوري في ١٢/٣١

هذا ويراعى أن القيد الأخير ( الخاص بقسوية اللب ) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب في المخازن آخر الفترة في ظل المخزون الدوري . فإذا وجد أن تكلفة اللب الموجود فعلا بخلاف التالف تبلغ ١٤١٩٠٠ جنيه ، فإن القيد المثبت للمخزون آخر الفترة والمؤدي إلى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون بمبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه ، حتى لا تضخم تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف ، ثم باجراء القيد بعاليه تنخفض قيمة المخزون الى ما هو موجود فعلا بخلاف التالف .

### ٣ - جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

الأصول الثابتة هي عناصر ثروة تحصل عليها الوحدة المحاسبية لا لأغراض الاتجار فيها وإنما لاقتنائها أو لاستخدامها في الأنشطة المختلفة التي تقوم الوحدة المحاسبية من أجلها . ويطلق عليها أصولاً ثابتة لأنها طويلة الأجل ويمتد عمرها الإنتاجي إلى عدد من الفترات المحاسبية . وتنقسم الأصول الثابتة Fixed Assets إلى عدد من المجموعات المستقر عليها للمشروعات التجارية والصناعية وهي : الأراضي ، والمباني ، والانشاءات والطرق والمرافق ، والآلات والمعدات ،

ووسائل النقل والانتقال ، والآلات والتركيبات ، والعدد والأدوات. ويضاف إلى ذلك في المشروعات الأخرى ما يتفق مع طبيعة نشاطها من أصول ثابتة ، كالثروة الحيوانية في المشروعات الزراعية ، والثروة التعدينية في الصناعات الاستخراجية. وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الأصول الثابتة ومطابقة كميات الموجود منها مع سجلات الأصول الثابتة ، وتكمن مشكلة هذه الأصول في تقييمها، أي تحديد القيمة الملائمة لها أو للخدمات والمنافع التي مازالت كامنة فيها في تاريخ الميزانية العمومية . إلا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الأصول قد أدى إلى تبسيط هذه المشكلة كثيرا وأدى في نفس الوقت إلى عدم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك فسوف نلتزم على هذا المستوى المبدئي للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لأنها مازالت الشائعة التطبيق عملا .

ويتم تقييم الأصول الثابتة طبقا لقاعدة التكلفة التاريخية بتكاليف الاقتناء مخصوصا منها ما يخص ما انقضى من عمرها الانتاجي من اهلاك . وتعرف تكاليف الاقتناء بأنها كل ما يلزم من نفقات لوضع الأصل في الصورة والمكان الملائم للاستخدام ، أو تلك التي لا تؤدي إلى زيادة قدرته أو كفاءته عما كانت عليه . أما الاهلاك فيعرف محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة . وسوف نتناول تكاليف الاقتناء أولا ، ثم نتناول الاهلاك المحاسبي للأصول الثابتة .

### ٣ - ١ - التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الجارية :

تعتبر قاعدة التفرقة بين النفقات الرأسمالية Capital expenditures والمصروفات الجارية Current expenses من أهم القواعد المحاسبية التي بمقتضاها تتحدد تكاليف اقتناء الأصول الثابتة من ناحية ، والتي ينتج عنها التطبيق السليم لقاعدة مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بمصروفاتها من ناحية أخرى .



ويطلق على هذه القاعدة في كثير من الكتابات المحاسبية قاعدة التفرقة بين المصروفات  
الإيرادية والمصروفات الرأسمالية . غير أننا نحبذ الصياغة بعاليه لأنه وإن كانت  
المصروفات expenses إيراداته فهي ليست رأسمالية . فالصرف يعنى النفاذ مقابل  
إستفادة عاجلة ومنتبه ، بينما الأصول الرأسمالية فائدتها مستمرة في العاجل  
والآجل ، ومن ثم فلا يصرف في سبيل الحصول عليها وإنما يتفق في سبيل ذلك .  
وتطبيقاً لهذه القاعدة يعتبر من تكاليف الأصل الثابت كل ما يتفق في سبيل  
الحصول على الأصل وإعداده وتجهيزه للاستخدام في المكان والصورة المناسبة  
لذلك . وبالتالي يعتبر من تكلفة الأصل ، ثمن الشراء من الداخل أو من الخارج ،  
ومصاريف النقل والشحن والتأمين والتفريغ والرسوم الجمركية والتركيب  
والانشاءات اللازمة للقواعد والتركيبات ، وأجور العمال والمهندسين والخبراء  
اللازمين لهذه المهام ، وغيرها من التكاليف اللازمة لتوصيل الأصل للحالة التي  
يمكن استخدامه فيها بأفضل صورة ممكنة . أما الوقود والزيوت والقوى المحركة  
التي قد تلزم لتشغيل الأصل ، وتكلفة الصيانة العادية والدورية ، والإصلاحات  
وقطع الغيار وغيرها مما يلزم لإبقاء الأصل في حالة صالحة للاستخدام ، دون  
التأثير على طاقته أو كفاءته فتعتبر من المصروفات الجارية .

والمصروفات الجارية هي تلك التي تلزم لتشغيل الأصول والحفاظ عليها أو  
للحصول على الإيرادات خلال فترة محاسبية واحدة هي الفترة الجارية . وتقتل  
المصروفات الجارية في الحسابات الختامية لأغراض المقاصة بينها وبين ما ينتج عنها  
من إيرادات لأغراض التعرف على نتيجة عمليات الفترة من أرباح أو خسائر .  
أما النفقات الرأسمالية فتجمل حسابات الأصول مدونة بها حتى تستنفد خدماتها أو  
تهلك في العملية الإنتاجية فتتحول إلى مصروفات :

هذا وتحول كل النفقات إلى مصروفات عند استنفاد خدمات الأصول التي

تؤدي هذه النفقات إلى اقتنائها في الأغراض التي اقتنيت من أجلها باهلاكها أو استخدامها . ذلك فيما عدا نوعية واحدة من الأصول الثابتة هي الأراضي، وهي الأصل الذي لا يهلك بالاستخدام ولا يستهلك في الاستخدام . وليس من الضروري أن تكون كل المصروفات في الأصل نفقات ، فالأجور مثلا هي مصروفات في سبيل الحصول على خدمات العاملين في العمليات الجارية المنتجة لإيرادات ، بينما هي نفقات إذ كانت في سبيل الحصول على خدمات العاملين في تركيب الآلات ، أو في إنشاء المباني أو الطرق مثلا .

وتؤدي عدم الدقة في التفرقة بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية إلى عدم الالتزام بالمقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات وعدم دقة رقم الأرباح أو الخسائر الناتجة من هذه المقابلة . وتؤدي المعالجة المحاسبية لنفقة رأسمالية باعتبار أنها مصروف جاري إلى تضخيم المصروفات ومن ثم إنقاص الأرباح أو زيادة الخسائر بالإضافة إلى تخفيض قيمة الأصول . كما يؤدي اعتبار مصروفا جاليا نفقة رأسمالية إلى انقاص المصروفات ومن ثم تضخيم الأرباح أو تخفيض الخسائر بالإضافة إلى تضخيم الأصول . ويمتد أثر ذلك الحال إلى عدد من الفترات المحاسبية .

### ٣ - ب . الطرق المحاسبية الشائعة لأهلاك الأصول الثابتة :

يتم تقييم الأصول الثابتة محاسبيا بالتكلفة التاريخية خصوصا منها الإهلاك المتجمع نتيجة استخدام الأصل في العمليات الانتاجية ونتيجة للتقدم الزمني . وقد سبق أن عرفنا الإهلاك محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة .

وحيث أن خدمات الأصل الثابت تتاح لعدد من الفترات المحاسبية لتحديد بطول العمر الانتاجي الاقتصادي للأصل ، وحيث أن الأصول الثابتة متنوعة

والاستخدامات متعددة ومتباينة ، فإن أثر كل ذلك على قيمة المنافع المستفيدة وقيمة المنافع الباقية والتي مازالت متوقعة من الأصل الواحد في الاستخدامات المختلفة يكون مختلفا . ولذلك نجد العديد من الطرق المحاسبية البديلة لحساب الاهلاك في ظل التعريف السابق له بكل لها مزاياها وعيوبها ، وكل تصلح عن غيرها للاستخدام في ظروف معينة . ويتطلب تطبيق أي من هذه الطرق البديلة ضرورة توافر المعلومات الآتية :

- ١ — تكلفة الأصل المرغوب أهلاكه .
- ٢ — العمر الانتاجي الاقتصادي المقدر للأصل .
- ٣ — الظروف الفنية والتقنية والبيئية والاقتصادية التي يعمل في ظلها الأصل .
- ٤ — تاريخ بدء استخدام الأصل في العمليات الانتاجية أو في الأغراض التي تم اقتناء الأصل لتحقيقها .

وسوف نتناول من الطرق المحاسبية الشائعة لحساب الاهلاك الطرق التالية :

- طريقة القسط الثابت Straight Line Depreciation Method
- طرق القسط المتناقص Declining Depreciation Methods
- طريقة معدل النفاد Depletion Rate Method

وسوف نتناول كلا من هذه الطرق بقليل من التفصيل :

#### ٣- ب- ١- طريقة القسط الثابت :

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن جميع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الأصل تستفيد من هذه الخدمات بمعدلات متساوية . وهذا يعني أن كفاءة الأصل في أداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار هذه الفترات ولا تتناقص بمرور الزمن أو بتوالي الاستخدام . وقلنا تتوافر هذه الافتراضات في معظم الأصول الثابتة في الحياة العملية . وربما يعتبر الأصل الأكثر ملاءمة لتطبيقها

هو المباني ، غير أنها من الطرق الشائعة الاستخدام عملاً في جميع الأصول الثابتة ،  
وهي الطريقة الوحيدة المستخدمة في النظام المحاسبي الموحد في مصر . ويتم حساب  
الاهلاك السنوي للأصل القابل للاهلاك طبقاً لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية :  
[ تكلفة الأصل - القيمة المتوقعة كخردة أو كنفاية ] ÷ عدد سنوات العمر  
الانتاجي المقدر للأصل = الاهلاك السنوي .

فإذا كانت الأصول الثابتة لدى شركة الانفتاح لتعبئة المياه الغازية كالآتي :  
مباني وإنشاءات ٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٩٨٣٠٠ جنيه ، سيارات نقل  
٦٢١٠٠ جنيه ، وقد بدء في استخدام المباني والآلات والمعدات في ١/٤/١٩٧٩  
بينما بدء في استخدام السيارات في ١/١٠/١٩٧٩ ، وتقدر قيمة هذه الأصول  
كخردة أو كنفاية كالآتي : مباني ٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٨٣٠٠ جنيه ،  
سيارات ١٢١٠٠ جنيه ، وتقدر الحياة الانتاجية المقدرة لكل من هذه الأصول  
بالآتي : مباني ٤٠ سنة ، آلات ومعدات ٩ سنوات ، سيارات نقل ٥ سنوات ،  
وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فإن إهلاك كل من هذه الأصول  
طبقاً لطريقة القسط الثابت يكون كالآتي :

$$\frac{\text{التكلفة - القيمة كخردة أو كنفاية}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجي}} = \text{الاهلاك السنوي}$$

$$\text{الاهلاك السنوي للمباني} = \frac{٢٥٠٠ - ٤٢٥٠٠}{٤٠} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك المباني لسنة ٧٩} = \frac{٩}{١٢} \times ١٠٠٠ = ٧٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الاهلاك السنوي للآلات} = \frac{٨٣٠٠ - ٩٨٣٠٠}{٩} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك الآلات لسنة ٧٩} = \frac{9}{12} \times 10000 = 7500 \text{ جنيه}$$

$$\text{الإهلاك السنوي للسيارات} = \frac{12100 - 62100}{5} = 10000 \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك السيارات لسنة ٧٩} = \frac{2}{12} \times 10000 = 2500 \text{ جنيه}$$

ويتم قيد الإهلاك كالمادة يجعل حساب الإهلاك لدينا وحساب مخصص الإهلاك دائنا لكل نوع من الأصول بصفة مستقلة بقيد تسوية. ثم يقفل حساب الإهلاك في حساب الاتاج أو التشنيل أو حساب الأرباح والخسائر ، ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من الأصل الخاص به في الميزانية .

هذا ويلاحظ أن السنة قد تحملت بالإهلاك بما يعادل عدد أشهر استفادتها من الأصل .نسوبة إلى عدد أشهر السنة . وإذا حدث وأضفت شركة الانفتاح لآلاتها سنة ١٩٨٠ ما يبلغ تكلفته ٦٧٢٠٠ جنيه وتقدر قيمته كخردة بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وتقدر حياته الانحائية ١٢ سنة ، وبدأ استخدامه في ١/٧/١٩٧٠ . فإن رصيد الآلات بالكلفة في الدفاتر يصبح ١٦٥٥٠٠ جنيه . ويتم حساب الإهلاك الآلات والمعدات عن عام ١٩٨٠ في ٨٠/١٢/٣١ كالآتي :

$$\text{إهلاك الآلات الأصلية ( عن سنة كاملة )} = 10000 \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك الآلات المضافة} = \frac{7}{12} \times \left( \frac{7200 - 67200}{12} \right) = 2500$$

$$\text{إهلاك الآلات والمعدات لسنة ٨٠} = 12500$$

ويجعل حساب إهلاك الآلات والمعدات لدينا بالمبلغ ليقفل بعد ذلك في الحساب الختامي الملائم مقابل جعل حساب مخصص إهلاك الآلات والمعدات دائنا ،



ليصبح رصيده ٢٠٠٠٠ جنيه يخصم من الآلات والمعدات في جانب الأصول بالطرح الشكلي في الميزانية .

وبعد إنقضاء الحياة الانتاجية المقدرة للاصل يصبح رصيد مخصص الاهلاك مساويا لتكلفة الاصل ناقصا القيمة المقدرة كخردة .

### ٣ - ب . ٢ - طرق القسط المتناقص :

تقوم هذه الطرق على افتراض أن السنوات الأولى من عمر الاصل تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشغيل وصيانة أقل عن السنوات الأخيرة . ذلك لأن الاصل يكون في حالة أفضل وهو مازال بعد جديدا عما يكون عليه عندما يقترب من الترخيد وبالتالي فيجب أن تتحمل السنوات الأولى باهلاك أكبر من السنوات الأخيرة ، وبذلك يصبح قسط الاهلاك السنوي متناقصا . ولما كان في أن هذه الطريقة تفضل عن طريقة القسط الثابت منطقيا واقتصاديا في ظل الظروف الاقتصادية والتقنية الراهنة ، كما تلجأ إلى اتباعها العديد من المنشآت ، وخاصة في الولايات المتحدة حيث يترتب على اتباعها أعباء ضريبية أقل . ويمكن حساب القسط المتناقص بعدد من الطرق تناول منها إثنين بالشرح المختصر ، هما : طريقة الاهلاك المعجل Accelerated Depreciation Method ، وطريقة مجموع أرقام السنوات Some of the years' digits Method .

### ١ - طريقة الاهلاك المعجل :

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة حساب الاهلاك السنوي بطريقة القسط الثابت ، ثم تحديد نسبة هذا الاهلاك إلى مجموع التكلفة المراد اهلاكها ، ثم مضاعفة النسبة الناتجة واستخدامها لحساب الاهلاك السنوي على الرصيد المتناقص للاصل . ولنفرض لتوضيح هذه الطريقة أن إحدى الشركات اشترت مجموعة من الآلات بلغت تكاليفها في حالة معدة للاستخدام ٤٠٠٠٠ جنيه ويقدر عمرها

الاتاجى بخمس سنوات ولا يتوقع لها قيمة خردة . وقد بدأ استخدامها في ١٩٧٧/١/١ ، وتنتهى السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام ، ويتم تطبيق طريقة الاهلاك المعجل كآتى :

$$(١) \text{ الاهلاك السنوى بالقسط الثابت } = \frac{٤٠٠٠ - \text{صفر}}{٥} = ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$(٢) \text{ نسبة الاهلاك للقيمة القابلة للاهلاك } = \frac{٨٠٠٠}{٤٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٢٠\%$$

$$(٣) \text{ نسبة الاهلاك المعجل } = ٢ \times ٢٠\% = ٤٠\%$$

ويتم حساب الاهلاك السنوى كآتى :

نهاية السنة القيمة الخاضعة للاهلاك النسبة الاهلاك السنوى الرصيد المتبقى يخص الاهلاك

جـ	جـ	جـ	جـ	جـ	جـ
١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠	٤٠	٤٠٠٠٠	١
٢٥٦٠٠	١٤٤٠٠	٩٦٠٠	٤٠	٢٤٠٠٠	٢
٣١٣٦٠	٨٦٤٠	٥٧٦٠	٤٠	١٤٤٠٠	٣
٣٤٨١٦	٥١٨	٣٤٥٦	٤٠	٨٦٤٠	٤
٣٦٨٩٠	٣١١٠	٢٠٧٤	٤٠	٥١٨٤	٥

ويتم حساب الاهلاك فى ظل طريقة الاهلاك المعجل ، كما هو واضح من الجدول ، على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد خصم مجمع الاهلاك ( يخص الاهلاك ) .

فى نهاية السنة الثالثة مـ لا تم حساب الاهلاك بنسبة ٤٠٪ من ١٤٤٠٠ جنيه وهذا المبلغ هو عبارة عن تكلفة الأصل التاريخية وهى ٤٠٠٠٠ جنيه خصوصاً منها رصيد يخص الاهلاك فى بداية السنة الثالثة والذي يمثل بمجل اهلاك السنة

$$\text{الاول والثانية} ( ٢٥٦٠٠ = ٩٦٠٠ + ١٦٠٠٠ ) .$$

هذا ويطلق محاسبيا على التكلفة التاريخية للأصل خضوعها مخصص الاهلاك  
اصطلاح ، القيمة الدفترية ، وهي قيمة متناقصة بمرور الزمن بتزايد رصيد مخصص  
الاهلاك ، وهي القيمة التي تخضع للاهلاك بنسبة الاهلاك المعجل .  
ويلاحظ أن الرصيد الخاضع للاهلاك في ظل طريقة الاهلاك المعجل لا يصل  
إلى الصفر إلا في مالا نهاية . وبالتالي فإذا كان الأصل قيمة متوقعة محددة كنفاية  
أو كخردة فيجب وقف حساب الاهلاك عليه عندما يصل رصيده إلى هذه القيمة .  
ويمكن التغلب على هذه المشكلة بتحديد نسبة الاهلاك التي تطبق على الرصيد  
المتناقص عن طريق المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{القيمة كنفاية}}{\text{تكلفة الاصل}}}$$

حيث ن هي عدد سنوات العمر الانتاجي المقرر للأصل .

فلو فرضنا مثلاً أن شركة الكمال قد حصلت على سيارة نصف نقل بمبلغ  
١٠٠٠٠ جنيه معدة للاستخدام ، ويقدر عمرها الانتاجي بأربع سنوات ، وتقدر  
قيمتها كخردة بمبلغ ١٢٩٦ جنيه ، فإن نسبة الاهلاك المعجل تكون كالآتي :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = 1 - \sqrt[4]{\frac{1296}{10000}}$$

$$= 1 - \sqrt[4]{1.0} = 1.0 - 1.0 = 0.40 = 40\%$$

ويكون اهلاك السيارة ومجموع الاهلاك والقيمة الدفترية كالآتي :

السنة	القيمة الدفترية	النسبة	الاهلاك السنوى	مجمع الاهلاك
١	١٠٠٠٠	$\frac{40}{100}$	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢	٦٠٠٠	$\frac{40}{100}$	٢٤٠٠	٦٤٠٠
٣	٣٦٠٠	$\frac{40}{100}$	١٤٤٠	٧٨٤٠
٤	٢١٦٠	$\frac{40}{100}$	٨٦٤	٨٧٠٤

#### القيمة كنفاية ١٢٩٦

وبلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدي إلى معدل اهلاك مرتفع كلما قلت القيمة المقدرة كنفاية ، ليصل هذا المعدل إلى ١٠٠٪ عندما تكون القيمة المقدرة كنفاية صفر. وهذا يعنى أن تكلفة الاصل تحمل للسنة الأولى ليصبح رصيده صفر ، ومن ثم اهلاك السنوات التالية صفر أيضا ، ولذلك يفضل دائما حساب نسبة الاهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .

#### ب - طريقة تجميع أرقام السنوات :

يتحدد الاهلاك السنوى طبقا لهذه الطريقة بالخطوات التالية : (١) تحدد سنوات العمر الانتاجى المقدر للأصل ، (٢) نضع هذه السنوات فى صورة سلسلة رقمية متتالية ، (٣) نقوم بمجمع أرقام السلسلة ليكون هذا المجموع مقاما للنسب الاهلاك السنوية ، (٤) نقرم بأبدال أرقام السلسلة مبتدئين بالرقم الأكبر ومنتين بالرقم الأصغر ، (٥) نضع بمجمع أرقام السنوات مقاما لكل رقم من هذا المبدول ، (٦) يحسب الاهلاك السنوى ويضرب كل من الكسور الناتجة فى تكلفة الاصل مبتدئين بالكسر الأكبر للسنة الأولى ومنتين بالكسر الأصغر للسنة الأخيرة ، ليتحدد الاهلاك السنوى الخاص بكل سنة .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الطريقة أن إحدى المنشآت قامت بشراء حاسب آلى بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، تقدر حياته الانتاجية بخمس سنوات دون قيمة كسرودة ،

وكان الحاسب معدا للاستخدام في ١/٤/١٩٧٩ ، وتنتهى السنة المالية في ٣١/١٢ من كل عام. وطبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات يتم حساب اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب أولا كالآتي :

$$\text{عدد السنوات} : 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

(الخطوات من ١ الى ٣) .

$$\text{نسبة الاهلاك} : \frac{1}{15}, \frac{2}{15}, \frac{3}{15}, \frac{4}{15}, \frac{5}{15} \quad (\text{الخطوات ٤ ، ٥})$$

ويكون قسط اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب ، وكذلك ما تتحمل به كل سنة مالية كالآتي :

السنة من عمر الحاسب	قسط الاهلاك عن السنة من عمر الحاسب	السنة المالية المتتالية في	قسط الاهلاك الخاص بالسنة المالية	مخصص الاهلاك
	جنيه		جنيه	جنيه
١	$20000 = \frac{5}{15} \times 60000$	٧٩/١٢/٣١	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٢	$16000 = \frac{4}{15} \times 60000$	٨٠/١٢/٣١	١٧٠٠٠	٣٢٠٠٠
٣	$12000 = \frac{3}{15} \times 60000$	٨١/١٢/٣١	١٣٠٠٠	٤٥٠٠٠
٤	$8000 = \frac{2}{15} \times 60000$	٨٢/١٢/٣١	٩٠٠٠	٥٤٠٠٠
٥	$4000 = \frac{1}{15} \times 60000$	٨٣/١٢/٣١	٥٠٠٠	٥٩٠٠٠
مجموع	<u>60000</u>	٨٤/١٢/٣١	١٠٠٠	٦٠٠٠٠



هذا ويلاحظ أن السنة الأولى من العمر الانتاجي للأصل تتحمل بأهلاك  
بماثل ما تتحملة السنة الأخيرة مضروباً في عدد سنوات العمر الانتاجي، كما تتحمل  
السنة الثانية ما يماثل ما تتحملة السنة الأخيرة مضروباً في (عدد سنوات العمر  
الانتاجي - ١) ... وهكذا .

أي أن إهلاك كل سنة ( و ) من العمر الانتاجي للأصل ن إذا كان إهلاك  
السنة الأخيرة ع يمكن أن يتحدد بالمعادلة التالية ، حيث ك ترمز للإهلاك  
السوى .

$$ك = ع \times (ن - و + ١)$$

ويتحدد ك ع إذا كانت التكلفة المراد إهلاكها ( ت ) بالمعادلة التالية:

$$ك = ع \times ت \times \left[ \frac{١}{\sum_{و=١}^ن} \right]$$

وقد تحدد الإهلاك الذي تتحمل به كل سنة مالية للشال الوارد به عليه على  
حسب استفادة كل سنة مالية من سنوات عمر الحاسب الذي تحدد إهلاكها بطريقة  
بمجموع أرقام السنوات ؛ كالآتي:

السنة المالية المنتهية في :

٧٩/١٢/٣١ استفادات بتسعة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب

فيكون الإهلاك الخاص بها =  $\frac{٩}{١٢} \times ٢٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠$  جنيه .

٨٠/١٢/٣١ استفادات ثلاثة شهور من السنة الأولى من عمر الحاسب فيكون

الإهلاك عن هذه الشهور الثلاثة =  $\frac{٣}{١٢} \times ٢٠٠٠ = ٥٠٠$  جنيه .

واستفادات بتسعة شهور من السنة التالية من عمر الحاسب ، فيكون الاهلاك

$$\text{عن الشهور التسعة} = 16000 \times \frac{9}{12} = 12000 \text{ جنيه}$$

$$\text{فيكون اهلاك سنة ٨٠} = 12000 + 5000 = 17000 \text{ جنيه}$$

.....  
٨٤/١٢/٢١ استفادات بالثلاث شهور الأخيرة من السنة الأخيرة من عمر الحاسب

$$\text{فيكون الاهلاك الذى تتحمل به} = 4000 \times \frac{3}{12} = 1000 \text{ جنيه}$$

وتتميز طرق القسط المتناقص عموما على طريقة القسط الثابت بالمزايا التالية:

- ١ - تؤدي إلى أن الاهلاك السنوى ، ولو أنه يتم حسابه على أساس التكلفة التاريخية ، يقارب في القيمة للنقص في القيمة الاقتصادية نتيجة الاستخدام ومرور الزمن والتقدم التقنى ، عن طريقة القسط الثابت .
- ٢ - تؤدي إلى تخصيص تكلفة الاصل بصورة أكثر عدالة على العترات المحاسبية المستفيدة من خدماته ، ذلك لارتفاع كفاءة الاصل في السنوات الاولى من حياته الانتاجية وانخفاض تكلفة التشغيل والصيانة عن السنوات الأخيرة التى تتحمل بتكاليف تشغيل وصيانة أعلى مقابل الحصول على كفاءة إنتاجية أقل .
- ٣ - تؤدي إلى تحقيق مزايا ضريبية أفضل فى السنوات الاولى من عمر الاصل حيث يرتفع الاهلاك فينخفض الربح الخاضع للضريبة .

ومع هذه المزايا فهذه الطرق مازالت عرضة للانتقادات التى توجه للحساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية عموما ، وهو موضوع دراسات متقدمة .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاهلاك فى ظل طرق القسط المتناقص عما سبق ذكره فى طريقة القسط الثابت . فيجعل حساب الاهلاك لدينا بما يخص الفترة مقابل جمل حساب منخصر الاهلاك ذاتا . ثم يقلل حساب الاهلاك فى الحساب

المختامى الملائم . ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاصل الخاص به فى جانب الاصول من التيزانية ، ويتتج حاصل الطرح ما يطلق عليه القيمة الدفترية ، كما سبق ووضحنا .

### ٣ - ب - ٣ - طريقة معدل التناقص :

ويطلق عليها أيضا طريقة الانتاج فى حساب الاهلاك . ويرتبط حساب الاهلاك فى هذه الطريقة بالانتاجية المستفيدة من الانتاجية السكاملة بالأصل على مدار حياته الانتاجية المتوقعة ، بمعنى انه مثلا إذا كان يقدر اسيارة أن تعيش لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر ، وتم استخدامها فى السنة الأولى ١٢٠٠٠ كيلو متر ، والثانية ٢٠٠٠٠ كيلو متر والثالثة ٦٠٠٠ كيلو متر ، . وهكذا فإن ماتت تحمل به هذه السنوات الثلاث ، من تكلفة السيارة ، بفرض أن هذه التكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تكون كالآنى :

السنة	التكلفة	معدل التناقص	الاهلاك	تخصص الاهلاك
جـ	جـ	جـ	جـ	جـ
١	١٠٠٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
		<u>١٠٠٠٠٠</u>		
٢	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	٣٢٠٠
		<u>١٠٠٠٠٠</u>		
٣	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠	٣٨٠٠
		<u>١٠٠٠٠٠</u>		
.	١٠٠٠٠	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
.	.	.	.	.
ن	.	.	.	١٠٠٠٠

وتؤدي هذه الطريقة إلى ربط تكلفة الاهلاك بمعدل الاستخدام السنوي ،  
ومن ثم لاتأخذ في الاعتبار التقادم الزمني والتقني ، فالسيارة عمره سنوات  
المستخدمة ١٠٠٠٠ كيلو متر لاتساوي بالتأكيد نفس الماركة عمر سنة أو سنتين  
المستخدمة لنفس المسافة .

إلا أن هذه الطريقة تعتبر أفضل الطرق لاهلاك مخزون موارد الثروة التعدينية  
والبتروية ، مثل مناجم الذهب والفضة والحديد والفوسفات ومخزون  
البتروال الخام .

وإذا طبقت هذه الطريقة على مناجم الثروة التعدينية ، فإنه لا يتم عادة تكوين  
مخصص للاهلاك . بل يجعل حساب الأصل المستند جزء منه دائما بالقيمة  
المستفدة مباشرة . فإذا افترضنا مثلا أن مخزون البترول الخام في جمهورية مصر  
العربية في ٧٩/١/١ قد بلغ ٢٠ مليون برميل ، وأنه خلال سنة ١٩٧٩ قد تم  
استخراج مليون برميل ، وبفرض تقدير البرميل غير المستخرج بالتكلفة بمبلغ  
١٠ جنيه ، فإن قيمة المستفد عن سنة ١٩٧٩ تصبح :

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ برميل} \times ١٠ \text{ جنيه} = ١٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويكون القيد اللازم كالآتي :

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ من } \div \text{ تكلفة المستفد من مخزون البترول الخام}$$

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ إلى } \div \text{ قيمة مخزون البترول الخام}$$

وتنتقص قيمة المخزون في ميزانية الهيئة العامة للبترول من ٢٠٠ مليون جنيه  
في ٧٩/١/١ إلى ١٩٠ مليون جنيه في ٧٩/١٢/٣١ ، كما يقل حساب تكلفة المستفد  
في حساب الانتاج .

٣ - ح - الأرباح والخسائر الرأسمالية وتغيريد الأصول الثابتة :

عندما يتم بيع الأصول الثابتة بثمن يقل عن قيمتها الدفترية في تاريخ بيع

فإن الفرق يطلق عليه محاسبيا وخسائر رأسمالية ، كما أنه يتم تخريد الأصول الثابتة المقابلة للإهلاك عند إنتهاء حياتها الانتاجية، أو قبل ذلك في بعض الأحيان، بما يستدعى ضرورة تعديل القيمة الدفترية باستبعاد ماتم تخريده . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية لهذه العمليات عن طريق سلسلة من الأمثلة .

### المثال الاول : عن الخسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت :

قامت شركة المنتجات المعدنية بشراء آلة لتصنيع الشبائيك المعدنية في ١٩٧٥/٢/٢٧ . وقد تم تركيب الآلة وبدأ تشغيلها في ١٩٧٥/٧/١ . وقد تم شراء الآلة من النمسا بما يعادل ٣٦٠٠٠ جنيه مصري تسليم ميناء الاسكندرية سددت باستلام المستندات ، وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص ٢٦٠٠ جنيه سددت نقدا في ٧٥/٣/٢٩ ، كما بلغت مصاريف نقل الآلة وإعداد قواعدها وتركيبها ٣٢٠٠ جنيه نقدا ، ويقدر العمر الانتاجي للآلة بخمس سنوات ، تقدر قيمتها خردة بعدها بمبلغ ١٨٠٠ جنيه . وتستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت . وتنتهي السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام . غير أن الشركة قررت في ٧٨/٩/٣٠ بيع الآلة واستبدالها بأخرى أكثر منها كفاءة . وقد قامت الشركة ببيع الآلة في هذا التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه

والمطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية الملائمة لهذه العمليات وتصوير الحسابات اللازمة في تاريخ بيع الآلة .

أولا : إثبات تكلفة الآلة وإعدادها للاستخدام سنة ١٩٧٥ :

٧٥/٢/٢٧	من ح/ الآلة	٣٦٠٠٠
	إلى ح/ النقدية	٣٦٠٠٠
	شمن الشراء	



٢٦٠٠ من س/ الآلة ٧٥/٣/٢٩

٢٦٠٠ إلى س/ التقديرة

الرسوم الجركية ومصاريف التخليص

٢٢٠٠ من س/ الآلة ٧٥/٧/١

٢٢٠٠ إلى س/ التقديرة

مصاريف التركيب

وبذلك يظهر حساب الآلة وصياداً مديناً بتكلفتها يبلغ ٤١٨٠٠ جنيه في  
٧٥/٧/١ تاريخ بدء التشغيل . ويكون قسط الاهلاك السنوى على أساس طريقة  
القسط الثابت كالآتى :

$$\text{قسط الاهلاك السنوى} = \frac{٤١٨٠٠ - ١٨٠٠}{٥} = ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ولما كانت سنة ٧٥ لم تستفيد إلا بنصف سنة فهي تحمّل باهلاك = ٤٠٠٠ جنيه  
حيث يكون قيد التسوية في ٧٥/١٢/٣١ كالآتى :

٤٠٠٠ من س/ اهلاك الآلة

٤٠٠٠ إلى س/ مخصص اهلاك الآلة

اهلاك الآلة عن الفترة من ٧/١ حتى ١٢/٣١

ويقتل س/ اهلاك الآلة في حساب الانتاج أو التشغيل بحمل س/ الاهلاك دائناً  
وس/ الانتاج أو التشغيل عن سنة ١٩٧٥ مديناً .

ويخصم رصيد مخصص الاهلاك ( ٤٠٠٠ جنيه ) من س/ الآلة في الاصول  
الثابتة في الميزانية ليقبى فيها القيمة الدفترية في ٧٥/١٢/٣١ . يبلغ ٢٧٨٠٠ جنيه  
وحيث تم بيع الآلة في ٧٨/٩/٣٠ ، فإن كل من السنتان ١٩٧٦ ، ١٩٧٧  
تحمّل بالاهلاك سنة كاملة . ويهرى قيد بمائيل للقيد بعاليه لإثبات التسوية ، ثم  
يهرى اقفال الاهلاك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه في ٧٦/١٢/٣١ ، وفي ٧٧/١٢/٣١ .

ويصبح رصيد حساب مخصص الاهلاك في ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه  
( ٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠ ) وتصبح القيمة الدفترية للآلة في نفس التاريخ  
٢١٨٠٠ جنيه .

وفي سنة ٧٨ التي تم في ٩/٢٠ من مبيعات الآلة يتم اجراء للقيود التالية في تاريخ البيع .  
— حساب الاهلاك عن الفترة من ٧٨/١/١ حتى تاريخ البيع ٧٨/٩/٢٠  
وأسوية المخصص .

الاهلاك عن ٩ شهور =  $\frac{9}{12} \times 8000 = 6000$  جنيه  
٦٠٠٠ من م/ الاهلاك  
٧٨/١/٢٠  
٦٠٠٠ إلى م/ مخصص اهلاك الآلة

وبقرحيل هذا القيد لحساب المخصص يصبح رصيده ٢٦٠٠٠ جنيه .  
وحيث تم بيع الآلة فإنه لا يصبح هناك مبررا لوجود المخصص الخاص بها ،  
وبالتالي يقل حساب المخصص في م/ الآلة بالقيد التالي :

٢٦٠٠٠ من م/ مخصص اهلاك الآلة  
٧٨/٩/٢٠  
٢٦٠٠٠ إلى م/ الآلة

ويصبح رصيد حساب الآلة مساويا لقيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ويبلغ  
١٥٨٠٠ جنيه . وحيث أن الآلة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، فإن الشركة  
تكون قد حققت خسائر رأسمالية تبلغ ٥٨٠٠ جنيه . ويتم إقفال حساب الآلة  
بأثبات واقعة البيع والخسائر الرأسمالية بالقيد التالي :

من مذكورين :  
٧٨/٩/٢٠  
١٠٠٠٠ م/ النقدية ( أو م/ المدينين ) بضمن البيع  
٥٨٠٠ م/ الخسائر الرأسمالية ( الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية )  
١٥٨٠٠ إلى م/ الآلة

ويقتل /ح/ الأهلاك في /ح/ التشغيل أو /ح/ الانتاج ، ويقتل /ح/ الخسائر  
الرأسمالية في /ح/ الأرباح والخسائر بعد تحديد صافي ربح العمليات ( كما سيرد فيما  
بعد ) ، وذلك عند انتهاء السنة المالية ٧٨/١٢/٣١ . ويظهر حساب الآلة و/ح/  
مخصص الأهلاك و/ح/ الخسائر الرأسمالية في ٧٨/٩/٣٠ بعد التسوية وأثبت  
البيع كالآتي :

منه	ح/ الآلة	له
٤١٨٠٠	رصيد	٧٨/١/١
		٣٦٠٠٠ من /ح/ مخصص الأهلاك ٧٨/٩/٣٠
		١٠٠٠٠ من /ح/ التقديرية ٧٨/٩/٣٠
		٥٨٠٠ من /ح/ الخسائر الرأسمالية ٧٨/٩/٣٠
٤١٨٠٠		٤١٨٠٠

ح/ مخصص أهلاك الآلة

٢٦٠٠٠	الى /ح/ الآلة	٧٨/٩/٣٠	٢٠٠٠٠	رصيد	٧٨/١/١
			٦٠٠٠	من /ح/ الأهلاك	٧٨/٩/٣٠
٢٦٠٠٠			٢٦٠٠٠		

منه ح/ الخسائر الرأسمالية له

٥٨٠٠	الى /ح/ الآلة	٧٨/٩/٣٠	٥٨٠٠	يقتل في /ح/ أخ في ١٢/٣١	
------	---------------	---------	------	-------------------------	--

ومن الجدير بالذكر أنه كان من الممكن توصيط حساب لبيع الآلة يقتل فيه  
رصيد أول الفترة للآلة ومخصص الأهلاك بعد التسوية ويجعل دائنا بضمن بيع  
الآلة ، ليحدد رسيدته بعد ذلك الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تقتل في /ح/

الأرباح والخسائر في نهاية العام . وسوف نعالج المثال التالي بهذه الطريقة .

المثال الثاني : عن الأرباح الرأسمالية وطريقة الإهلاك المعجل :

أشترت إحدى الشركات سيارة نقل حمولة ٢٠ طن في حالة معدة للاستخدام في ١٩٧٦/٩/٣٠ بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه لنقل وارداتها من الخارج من جمرک الاسكندرية الى مقر الشركة بالقاهرة وبلغت تكلفة شرائها ٥٠٠٠٠ جنيه ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الاتاجى بخمس سنوات تنتهى في ٨١/٩/٣٠ ، بقيمة كخردة ٦٠٠٠ جنيه ، كما تقرر إهلاك السيارة بطريقة الإهلاك المعجل . وفي ١٩٨٠/١٢/٣١ قررت الشركة بيع السيارة وإستبدالها بسيارة جرار جديدة حمولة ٦٠ طن ، وتم بيع السيارة القديمة فعلا في ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠ جنيه تقرر إهلاكها على خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات ، وقدرت قيمتها البقية بعد ذلك بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه . المطالب : توضيح المعالجة المحاسبية للسيارة القديمة حتى ينعها بتوسط حساب للسيارة المباعة ، وإظهار ما يلزم من تسويات كما يجب إجراؤها في ٨١/١٢/٣١ ، حيث تنتهى السنة المالية للشركة في ١٢/٣١ من كل عام .

أولا : إثبات شراء السيارة في ١٩٧٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الإهلاك

السوى .

— عند شراء السيارة يتم إثبات القيد التالى :

٥٤٠٠٠ من ح/ السيارة ١٩٧٦/٠/٣٠

٥٤٠٠٠ الى ح/ النقدية ( أو الدائنين )

— ويتم حساب الإهلاك كالتالى :

١ — نسبة القسط الثابت : قسط الإهلاك السنوى =  $\frac{٦٠٠٠٠ - ٥٤٠٠٠}{٥}$  = ١٢٠٠ جنيه

$$\text{نسبة التسييل الثابت} = \frac{9600}{48000} = 0.20 = 20\%$$

$$2 - \text{نسبة الاهلاك المعجل} = 2 \times 20\% = 40\%$$

مخصص الاهلاك في تاريخ نهاية السنة المالية	نصيب للسنة المالية من الاهلاك	السنة المالية المنتهية في	قسط الاهلاك للسنة من عمر السيارة	السنة من القيمة الدفترية	جنيه
٥٤٠٠	٥٤٠٠	٧٦/١٢/٣١	٢١٦٠٠	٥٤٠٠٠	١
٢٤٨٤٠	١٦٢٠٠	٧٧/١٢/٣١	١٢٩٦٠	٣٢٤٠٠	٢
٣٦٥٠٤	٩٧٢٠	٧٨/١٢/٣١	٧٧٧٦	١٩٤٤٠	٣
٤٢٥٠٢	٥٨٣٢	٧٩/١٢/٣١	٤٦٦٤	١١٦٦٤	٤
٤٧٢٥٠	٢٤٩٨	٨٠/١٢/٣١	١٠٠٠	٧٠٠٠	٥
٤٨٠٠٠	٧٥٠	٨١/١٢/٣١		٦٠٠٠	الرصيد

وبلاحظ أن اهلاك سنة ١٩٧٦ لمدة ثلاثة شهور ، أي ٢١٦٠٠  $\times \frac{2}{12}$

$$= ٥٤٠٠ \text{ جنيه} - \text{بينها اهلاك سنة ٧٧ مثلا لمدة ١٢ شهرا ، منها :}$$

٩ شهور من السنة الأولى من عمر السيارة إهلاكها  $\frac{9}{12} \times ٢١٦٠٠$

$$= ١٦٢٠٠ \text{ جنيه}$$



$$\frac{3}{12} \times 12960 = \text{عمر السيارة إهلاكها}$$

$$= 3240 \text{ جنيه}$$

الاهلاك التي تحصل به سنة ١٩٧٧ ١٩٤٤٠ جنيه

كما يلاحظ أن ما تم إهلاكه في السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٠ جنيه وهو أقل من ٤٠٪ من القيمة الدفترية ، ولكنه يمثل الفرق بين القيمة الدفترية في بداية العام والقيمة المقدرة خردة في نهاية العام الخامس من عمر السيارة .

ثانيا : تسوية مخصص الاهلاك سنويا :

يتم إثبات اهلاك سنة ١٩٧٦ وتسوية المخصص بالقيد التالي :

٥٤٠٠ من / اهلاك السيارة ٧٦/١٢/٣١

٥٤٠٠ الى / مخصص اهلاك السيارة

ويقتل حساب الاهلاك في حساب الانتاج أو التشغيل ( منشأة صناعية ) أو الأرباح والخسائر ( منشأة تجارية ) ، ويظهر المخصص مطروحا من رصيد السيارة مطرحا شكلا ليمطى قيمة دفترية لها في ٧٦/١٢/٣١ تبلغ ٤٩٦٠٠ جنيه في الأصول الثابتة في الميزانية .

ويتم إجراء نفس القيد السابق في ٧٧/١٢/٣١ بمبلغ ١٩٤٤٠ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٢٤٨٤٠ جنيه ، ويقتل الاهلاك في الحساب الختامي الملائم ( على حسب طبيعة النشاط ) .

ويتم إجراء نفس القيد في ٧٨/١٢/٣١ بمبلغ ١١٦٦٤ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٢٦٥٠٤ جنيه ويمالج نفس المعالجة السابقة .

ويتم إجراء نفس القيد في ٧٩/١٢/٢١ بمبلغ ٦٩٩٨ ج.ن. ليصبح رصيد  
المخصص ٤٣٥٠٢ جنيه ، وفي ٨٠/١٢/٢١ بمبلغ ٢٧٤٨ جنيه ليصبح رصيد  
المخصص في تاريخ بيع السيارة ٤٧٢٥٠ جنيه .

ثالثا : إثبات بيع السيارة وتسوية المخصص وأفعال الحسابات في

٨٠/١٢/٢١ .

سوف نقوم في هذا المثال بتوسيط حساب للأصل الثابت المباع ، وهو في  
هذا المثال حساب السيارة المباعة . وتكون القبود الدفترية في ٨٠/١٢/٢١ تاريخ  
بيع السيارة بفرض البيع تم نقدا ، وبفرض إنشاء تجارية كالآتي :

٣٧٤٨ من ح/ اهلاك السيارة ٨٠/١٢/٢١

٣٧٤٨ الى ح/ مخصص اهلاك السيارة

٥٤٠٠٠ من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٢١

٥٤٠٠٠ الى ح/ السيارة

إقتال حساب السيارة في حساب السيارة المباعة

٤٧٢٥٠ من ح/ مخصص اهلاك السيارة ٨٠/١٢/٢١

٧٢٥٠ الى ح/ السيارة المباعة

إقتال مخصص اهلاك السيارة في السيارة المباعة

١٠٠٠٠ من ح/ التقديرية ٨٠/١٢/٢١

١٠٠٠٠ الى ح/ السيارة المباعة

تمن بيع السيارة

٤٨ من ح/ الارباح والخسائر ٨٠/١٢/٣١

٣٧٤٨ الى ح/ اهلاك السيارة

اهلاك السيارة عن العام

٣٢٥٠ من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٣١

٢٢٥٠ الى ح/ الارباح الرأسمالية

ارباح بيع السيارة

٣٢٥٠ من ح/ الارباح الرأسمالية ٨٠/١٢/٣١

٢٢٥٠ الى ح/ الارباح والخسائر

اقفال ح/ الارباح الرأسمالية

ويظهر حساب السيارة وحساب المخصص وحساب السيارة المباعة وحساب

الارباح الرأسمالية في ١٠/١٢/٣١ بعد التسوية والاقفال كالاتي :

ح/ السيارة

٨٠/ ١٢/ ٣١	من ح/ السيارة المباعة	٥٤٠٠٠	٨٠/ ١/ ١	رصيد	٥٢٠٠٠
		٥٤٠٠٠			٥٤٠٠٠

ل

ح/ مخصص اهلاك السيارة

منه

٨٠/ ١/ ١	رصيد	٤٣٥٠٢	الى ح/ السيارة المباعة ٨٠/ ١٢/ ٣١	٤٧٢٥٠
٨٠/ ١٢/ ٣١	من ح/ الاهلاك	١٧٢٨		
		٤٧٢٥٠		٤٧٢٥٠

منه	ح/ السيارة المباعة	ل
٥٤٠٠٠	الى ح/ السيارة ٨٠/١٢/٣١	من ح/ مخصص إهلاك السيارة ٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠	الى ح/ الانتاج الرأسمالية ٨٠/١٢/٣١	من ح/ النقدية ٨٠/١٢/٣١
٥٧٢٥٠		٥٧٢٥٠
منه	ح/ الأرباح الرأسمالية	ل
٣٢٥٠	الى ح/ الأرباح والخسائر ٨٠/١٢/٣١	من ح/ السيارة المباعة ٨٠/١٢/٣١
٣٢٥٠		٣٢٥٠

رابعاً التسويات الواجب اجراءها في ٨١/١٢/٣١ بالنسبة للسيارة الجديدة :  
يحمل ح/ السيارة مديناً في ٨٠ / ١٢ / ٣١ تاريخ الشراء بمبلغ ١٠٦٠٠٠  
جنه مقابل جمل ح/ النقدية ( أو الدائتون ) دائناً . ويلاحظ أن سنوات عمر  
السيارة تمشي مع السنوات المالية .

ويتم حساب الأهلاك عن سنة ٨١ كالآتي :

$$\text{مجموع أرقام السنوات} = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥$$

$$\text{إهلاك السنة الأولى من عمر السيارة (١٩٨١)} = (١٦٠٠٠ - ١٠٦٠٠٠) \times \frac{٥}{١٥}$$

$$٣٠٠٠٠ = \frac{٥}{١٥} \text{ جنه}$$

ويجري إثبات القيد التالي :

٣٠٠٠٠	من ح/ إهلاك السيارة	٨١/١٢/٣١
٣٠٠٠٠	الى ح/ مخصص إهلاك السيارة	

ثم يقفل ح/ الإهلاك في حساب الأرباح والخسائر في ٨١/١٢/٣١ ويظهر  
مخصص الإهلاك مطروحاً من ح/ السيارة في الميزانية .

### المثال الثالث : تخريد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها :

بلغ رصيد الآلات لدى شركة الشروق لتصنيع الآلات في ١/١/١٩٨٠ مبلغ ٢٥٢٦٠٠ جنيه ، بينما بلغ رصيد مخصص الإهلاك ١٧٢١٠٠ جنيه في نفس التاريخ . وفي ٣٠/٣/١٩٨٠ تم تخريد آلة تبلغ تكلفتها ٢٩٧٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية في ١/١/٨٠ مبلغ ١١٥٠٠ جنيه حيث تستهلك بطريقة القسط المتناقص بمعدل ٢٠٪ سنوياً . وفي ٣٠/٥/٨٠ تم تركيب آلة جديدة محل الآلة المخردة بلغت جملتها تكاليفها ٦٠٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامها في ١/٦/٨٠ . وقد تقرر إهلاك الآلة الجديدة بطريقة القسط الثابت بواقع ١٠٪ سنوياً دون قيمة مخردة وفي ٢٥/٩ تم بيع الآلة السابق تخريدها في ٣٠/٣ بمبلغ ١٠٤٠٠ نقداً . المطلوب : إجراء مايلزم من قيود دفترية لإثبات ما تقدم ، وحساب الإهلاك عن عام ١٩٨٠ علماً بأن الآلات القديمة كانت تخضع لنفس طريقة الإهلاك وبنفس المعدل ، وتصوير حساب الآلات وحساب مخصص الإهلاك كما يظهر في ٣١/١٢/٨٠ بعد اتمام التسويات .

#### أولاً : إثبات تخريد الآلة وتكلفة الآلة الجديدة :

إذا تم تخريد أصل من الأصول الثابتة قبل إتمام بيعه فإن القيمة الدفترية للأصل تنقل من حسابات الأصول الثابتة وتحول لحساب مخزن المخردة إلى أن يتم البيع .

وحيث تم تخريد الآلة في ٣٠/٣ فإننا يصبح من الواجب حساب إهلاكها لمدة ثلاثة شهور . ويتم حساب الإهلاك كالآتي :

$$١١٥٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ٢٣٠٠ \text{ جنيه}$$

وبهذه الإثبات القيد التالي عند التخريد :



٢٣٠٠ من ح/ الاهلاك - آلات ٨٠/٣/٣٠

٢٣٠٠ الى ح/ مخصص الاهلاك - آلات

وقبل أن يتم تخريد الآلة يصبح من الضروري إقفال حساب مخصص الاهلاك الخاص بها في حساب الآلات ، حتى يظل في حساب الآلات القيمة الدفترية الآتية على أساسها يتم التخريد .

ويتضح من البيانات بعاليه أن رصيد الجزء من مخصص اهلاك الآلات الخاص بالآلة المخردة يبلغ في ٨٠/٢/١ مبلغ ٢٩٧٠٠ - ١١٥٠٠ = ١٨٢٠٠ جنيه ، فإذا أضفنا إلى ذلك اهلاك الآلة عن الثلاثة شهور لأصبح ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيه ، لتصبح قيمتها الدفترية في تاريخ التخريد ٩٢٠٠ جنيه . ويتم تخريد الآلة باجراء القبول التالية :

٢٧٥٠٠ من ح/ مخصص الاهلاك - آلات ٨٠/٣/٣٠

٢٠٥٠٠ الى ح/ الآلات

٩٢٠٠ من ح/ مخزن المخردة ٨٠/٢/٣٠

٩٢٠٠ الى ح/ الآلات

ويتم اثبات تكلفه الآلة الجديدة كالتى :

٦٠٠٠٠ من ح/ الآلات ٨٠/٥/٣٠

٦٠٠٠٠ الى ح/ التقديرية ( أو الدائنون )

ثانيا : اثبات بيع الآلة المخردة :

يتم اثبات بيع الآلة المخردة كالتى :

١٠٤٠٠ من ح/ التقديرية ٨٠/٩/٢٥

إلى مذكورين

٩٢٠٠ ح/ مخزن المخردة ( بتكلفة التخريد )

١٢٠٠ ح/ الارباح الرأسمالية ( بقيمة الارباح )

ثالثا : حساب اهلاك ١٩٨٠ واجراء التسويات :

يتم حساب اهلاك ما تبقى من قيمة دفترية الآلات القديمة بعد تخريد الآلة على حدة . ذلك لأنها تهلك بطريقة القسط المتناقص ، بينما الآلة الجديدة تهلك بطريقة القسط الثابت . ويبلغ رصيد الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٥٢٦٠٠ - ٢٩٧٠٠ = ٣٢٢٩٠٠ جنيه . ويبلغ رصيد مخصص اهلاك الآلات القديمة بعد التخريد الاتي :

١٧٢١٠٠ جنيه

الرصيد في ١/١

٢٣٠٠ جنيه

+ اهلاك الآلة المخردة عن ٣ شهور

١٧٤٤٠٠ جنيه

٢٠٥٠٠ جنيه

- ما يخص الآلة المخردة

١٥٢٩٠٠ جنيه

رصيد المخصص بعد التخريد

وبالتالي تكون القيمة الدفترية الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٢٢٩٠٠ -

١٥٢٩٠٠ = ١٦٩٠٠٠ جنيه . ويباغ قسط الهلاك عن السنة :

٢٣٠٠ جنيه

اهلاك الآلة المخردة ( تم إثباته )

اهلاك الآلات القديمة =  $\frac{20}{100} \times 169000 = 33800$  جنيه

اهلاك الآلة الجديدة =  $\frac{7}{12} \times \frac{10}{100} \times 60000 = 3500$  جنيه

٢٩٦٠٠ جنيه

قسط الهلاك عن السنة

وبمجرى قيد الهلاك وتسوية المخصص في ٨٠/١٢/٢١ بمبلغ ٢٧٢٠٠ جنيه

فقط حيث تم إثبات اهلاك الآلة المخردة عند التخريد - ويراهى أن ميزان المراجعة

قبل التسويات سوف يظهر رصيد لحساب الاهلاك بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وهو يمثل  
اهلاك الالة المنخرده خلال السنة عن فترة إستخدامها خلالها قبل الترخيد .  
ويظهر حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك عن عام ١٩٨٠ و كما يظهر  
في ١٢/٣١ بعد التسويات كالآتي :

منه	ح/ الآلات	له
٣٥٢٦٠٠	رصيد ٨٠/١/١	٢٠٥٠٠ من ح/ مخصص اهلاك الآلات ٨٠/٣/٣٠
٦٠٠٠٠	الى ح/ النقدية ٨٠/٥/٣٠	٩٢٠٠ من ح/ مخزن الخردة ٨٠/٣/٣٠
		٣٨٢٩٠٠ رصيد (ميزانية) ٨٠/١٢/٣١
٤١٢٦٠٠		٤١٢٦٠٠

ح/ مخصص اهلاك الآلات

٢٠٥٠٠	الى ح/ الآلات ٨٠/٣/٣٠	١٧٢١٠٠	رصيد ٨٠/١/١
١٩١٢٠٠	رصيد (ميزانية) ٨٠/١٢/٣١	٢٣٠٠	من ح/ اهلاك الآلات ٨٠/٣/٣٠
		٣٧٣٠٠	من ح/ اهلاك الآلات ٨٠/١٢/٣١
٢١١٠٠٠		٢١١٠٠٠	

وعليك أن تقوم في كل الأمثلة الثلاثة السابقة باجراء جميع القيود الدفترية  
وترحيلها لجميع حسابات الاستاذ اللازمة ، وانظار آثارها على الحسابات الختامية  
والميزانية لكل من السنوات على حدة .

٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات :

تنطوي الاستثمارات في أوراق مالية على ما تقوم الوحدة المحاسبية بشرائه من  
أسهم رأس مال في وحدات أخرى وسندات في هذه الوحدات أو سندات حكومية

وقد ينفى أن أضحنا أن السندات من الأصول النقدية لأن قيمتها الاسمية تتحدد بعدد محدد من وحدات النقدية وبأجل معين. أما الاستثمارات في أسهم رأس المال فهي مستندات مشاركة في ملكية الشركات المصدرة لهذه الأسهم ، ورغم أنها تكون ذات قيمة اسمية في غالب الأحوال ، إلا أنها غير محددة القيمة بأجل أو بعدد معين من وحدات النقدية ، بمعنى أن مشتري هذه الأسهم ليس دائئاً للشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها في تاريخ معين وإنما هو شريك في ملكيتها بقدر ما يمتلك من أسهم ، وبالتالي فله نصيب فيما تحققه من أرباح ، كما قد يفقد استثماراته إذا ما أصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك فلا تعتبر الاستثمارات في أسهم رأس المال الخاصة بشركات أخرى من الأصول النقدية لأنها لا تنطوي على حقا نقديا ثابتا في المقدار والأجل .

وقد تكون الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل ، بمعنى شرائها ليس لغرض الاحتفاظ بها لأجل طويلة ، وإنما لاستثمار فائض النقدية لفقرة قصيرة ، كما قد تكون طويلة الأجل ؛ بمعنى شرائها لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة لتحقيقا لأغراض أخرى بخلاف استثمار فائض النقدية .

ويتم تسجيل الاستثمارات في أوراق مالية ، سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل ، بحملة التكاليف وقت الشراء ، والتي تنطوي على ثمن الشراء مضافا إليه أية عمولات أو مصاريف أخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها . فإذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلا بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للأسكان من البورصة بواقع ١٠.٥٠ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمرة وعمولات ١٠.٥ جنيه ، لأغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة ، فإن اثبات العملية يكون كالآتي :

١٠٦٠٥	من ح/ الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية (ح/ استثمارات في أسهم المتحدة للاستثمار) إلى ح/ النقدية	تاريخ الشراء
١٠٦٠٥		

وإذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافا إليها مسطرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه في ١/٥/١٩٨٠، لاستثمار فائض النقدية وإعادة بيعها في البورصة عند الحاجة إلى نقدية، فإن اثبات هذه العملية يكون كالآتي :

٥٧٥٠	من ح/ الاستثمارات قصيرة الأجل في أوراق مالية (ح/ استثمارات في أسهم بنك مصر - أمريكا) إلى ح/ النقدية	٨٠/١/٥
٥٧٥٠		

وإذا ما حلت الحاجة إلى نقدية فإن الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من استثماراتها قصيرة الأجل أو كلها . وقد يترتب على عملية البيع تحقيق أرباح أو خسائر تتمثل في الفرق بين صافي حصة البيع والتكلفة عند الشراء . فإذا افترضنا مثلا أن شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر أمريكا في ٢/٢٢ بسعر ١٢ر٥ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ١٥ جنيه فإن اثبات العملية يكون كالآتي :

$$\begin{aligned}
 &\text{تكلفة السهم عند الشراء} = ٥٧٥٠ \text{ جنيه} \div ٥٠٠ \text{ سهم} = ١١ر٥ \text{ جنيه} \\
 &\text{تكلفة الأسهم المباعة} = ٢٠٠ \times ١١ر٥ = ٢٣٠٠ \text{ جنيه} \\
 &\text{صافي حصة البيع} = ٢٥٠٠ - ١٥ = ٢٤٠٥ \text{ جنيه}
 \end{aligned}$$



ويكون القيد كالاتي :

٨٠/٢/٢٣	من -/ النقدية إلى مذكورين	٢٤٠٥
	-/ الاستثمارات قصيرة الاجل في أوراق مالية ( -/ إستثمارات في أسهم بنك مصر أمريكا )	٢٢٠٠
	-/ أرباح بيع استثمارات قصيرة الاجل	١٠٥

وإذا قامت الشركة في ٢٥/٤/٨٠ ببيع باقي أسهم بنك مصر أمريكا بسعر  
١١٣٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه ، فإن اثبات العملية يكون كالاتي :

$$\begin{aligned} \text{تكلفة الأسهم المباعة} &= ١١٣٥ \times ٢٠٠ = ٢٢٧٠ \text{ جنيه} \\ \text{صافي حصة البيع} &= ٢٢٩٠ - ١١٢ = ٢٢٧٨ \text{ جنيه} \\ \text{خسائر البيع} &= \underline{\underline{١٧٢ \text{ جنيه}}} \end{aligned}$$

ويكون القيد كالاتي :

٤/٢٥	من مذكورين -/ النقدية	٢٢٧٨
	-/ خسائر بيع استثمارات قصيرة الاجل	١٧٢
	إلى -/ الإستثمارات قصيرة الاجل في أوراق مالية	٢٤٠٥
	( -/ إستثمارات في أسهم بنك مصر أمريكا )	

ويقتل حسابي أرباح البيع وخسائر البيع في حساب الأرباح والخسائر. أما الإستثمارات المالية قصيرة الأجل فتظهر في الأصول المتداولة في الميزانية سابقة للتقديرة مباشرة ( على أساس الترتيب التنازلي للأصول المتداولة ) . أما الإستثمارات المالية طويلة الأجل فتظهر في الميزانية بعد الأصول الثابتة وقبل الأصول المتداولة .

ويتم التحقق من وجود وملكية الإستثمارات المالية بشقيها عن طريق الإطلاع على شهادات الإسهام ومستندات الملكية . أما التحقق من القيمة فتختلف الطريقة المطبقة عملاً لحساب القيمة في حالة الإستثمارات طويلة الأجل عنها في حالة الإستثمارات قصيرة الأجل . فالتساعده العامة أن تقيم الإستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة ، بينما تقيم الإستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . غير أن مبدأ الإفصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدي إلى ضرورة توضيح سعر السوق للاستثمارات طويلة الأجل كما هو مبين في الميزانية . أما الإستثمارات قصيرة الأجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق في حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة ، أو يذكر سعر السوق كما هو مبين في حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة .

فلو فرضنا مثلاً أن رصيد الإستثمارات في أوراق مالية في دفاتر الشركة العامة للتجارة في ٨٠/١٢/٢١ أظهر الآتي : إستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جنيه ، إستثمارات قصيرة الأجل في أسهم الغزل الأهلية ١٢٥٠٠ جنيه . وقد بلغ سعر السوق لهذه الإستثمارات على التوالي ٢٠١٠٠ جنيه ، و ١١٤٠٠٠ جنيه ، فإنه يلزم تكوين مخصص لانخفاض أسعار الإستثمارات المالية قصيرة الأجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالتقيد التالي :

٨٠/١٢/٣١	من ح/ خسائر هبوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الاجل	١١٠٠
	إلى ح/ مخصص هبوط أسعار استثمارات مالية قصيرة الاجل	- ١١٠٠

وتظهر الاستثمارات في الميزانية كآتي :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية في ٨٠/١٢/٣١

الأصول

الأصول الثابتة :	جنيه	جنيه
.....		
.....		
مجموع الأصول الثابتة		.....
استثمارات مالية طويلة الاجل		٢٥٦٠٠
( سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه )		
الأصول المتداولة :		
.....	.....	
جنيه		
١٢٥٠٠ إستثمارات مالية قصيرة الاجل		
١١٠٠ - مخصص هبوط أسعار		
	١١٤٠٠	
نقدية	.....	
مجموع الأصول المتداولة	.....	.....

هذا ولا يتم إجماع إيرادات الإستثمارات في أسهم الشركات الأخرى ، سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل إلا إذا قامت هذه الشركات بإعلان توزيع الأرباح قبل انتهاء السنة المالية ( الفترة المحاسبية ) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو افترضنا مثلا أن شركة العامرية قد أعلنت عن توزيع أرباح بواقع جنيه للسهم في ١٢/٣٠/٨٠ وكان عدد الأسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فإنه يلزم إجماع ذلك في دفاتر الشركة العامة للتجارة بالقيد التالي .

٢٥٠٠	من ٢٠ / توزيعات الأرباح المستحقة لنا	١٢/٣٠
٢٥٠٠	إلى ٢٠ / إيرادات الإستثمارات في أوراق مالية	

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع . أما إذا تم الإعلان في ٨١/١/٨٠ فإن سنة ١٩٨٠ لا تسفيد بأي شيء من التوزيعات .

##### ٥ - الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة ؛

الحقوق غير النقدية هي أصول تنطوي على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية في المستقبل ومسدد قيمتها مقدما في الحاضر ، وهي تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية في الحصول على هذه الخدمات عينا وليس حقا في إسترداد القيمة نقدا . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى محاسبا بالمصروفات المقدمة ، كالأيجارات المقدمة ، والتأمين المقدم ، والاشتراكات المقدمة ، وما إلى ذلك . وتعتبر المصروفات المقدمة عموما من الأصول المتداولة إذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر . أما إذا طالت الفترة عن ذلك فيطلق على هذه الحقوق ، الأصول غير الملموسة ، .

والأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها وجود مادي ، وتستمد قيمتها

كما يترتب على إقتنائها من حقوق الوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الأصول شهرة الحل ، وحقوق الاختراع ، وحقوق الامتياز والحكر ، والعلامات التجارية وحقوق التأليف . وما شابه ذلك .

##### ٥ - ا- الحقوق غير النقدية :

تنشأ الحقوق غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها . وإذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فإن هذه الحقوق تتحول من أصول إلى مصروفات . أما إذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية ، فإن ما يتحول إلى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم الحصول عليه فعلا من خدمات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقا لمبدأ المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات ، وتطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبي .

فإذا قامت منشأة الخلود مثلا باستئجار ساحة معارض لمنتجاتها في ١٦/٣/٧٩ لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدما ، وكانت السنة المالية تلتهى في ٣١/١٢/٧٩ من كل عام ، فإنه يلزم إثبات هذه العملية في ١٦/٣/٧٩ وإجراء التسويات الجردية في ٣١/١٢/٧٩ وفي ٣١/١٢/٨٠ على الوجه التالي :

٧٩/٧/١٦	من /- الإيجار المقدم إلى /- القدية	٩٦٠٠ ٩٦٠٠
٧٩/١٢/٣١	من /- مصاريف الإيجار إلى /- الإيجار المقدم $\frac{٩٦٠٠}{٢٤} \times ٩$	٣٨٠٠ ٣٨٠٠



٨٠/١٢/٣١	من ح/ مصاريف الإيجار	٤٨٠٠
	الى ح/ الإيجار المقدم	٤٨٠٠
	$12 \times \frac{1}{24} \times 9600$	

ويبقى بعد ذلك إيجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨١ .  
ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع إلى مستندات  
سداد القيمة وشروط التعاقد . ويراعى أن مبدأ إعتبار كل ما يحدد مقدما من  
الاصول أن يتم الحصول على الخدمة فيتحول الأصل إلى مصروف يسهل من  
القيام بهذه العملية .

أما التحقق من القيمة فيعنى تحديد قيمة المتبقى من هذه الخدمات المتتطرة  
وماتم الحصول عليه منها فعلا بالنسبة والتناسب الزمني ( أو النسبة والتناسب  
الكمي في بعض الأحيان ) .

وتتحول قيمة ماتم الحصول عليه من هذه الخدمات الى مصروفات ، أما  
الباقى فيظل في حسابات الاصول ( المتداولة ) . هذا وما ينطبق على الإيجار ينطبق  
على باقى بنود المصروفات المقدمة . ( لاحظ ان الإيرادات المستحقة وهى من  
الاصول المتداولة تعتبر من الاصول النقدية ) .

#### ٥ - ب - الاصول غير الملموسة :

تمثل الاصول غير الملموسة موارد ليس لها وجود مادي ولكنها تسهم في  
زيادة الارباح . فثبيرة المحل مثلا تعكس في زيادة المبيعات وثقة العملاء وزيادة  
الارباح . كما ان حق الاختراع يمنع المنافسين من استخدامه ويجعل الوحدة  
الحاسبية التي تمتلك الحق في مركز احتكاري مما يتعلق بالنتائج التي ترتب عليه ،

ومن ثم تزداد أرباحها ، كذلك الامر فيما يتعلق بحق الامتياز أو الحكر أو العلامات التجارية .

وتظهر شهرة المحل في الدثار نتيجة الشراء أو إعادة للتقييم . وان تناول كيفية التحقق من الوجود والملكية والقيمة على هذا المستوى المبدئي من الدراسة . وقد تهاك شهرة المحل كما قد لا يتم اهلاكها . وإذا تم اهلاكها فهي عادة ما تهاك بطريقة القسط الثابت ، ويستنزل الأهلاك من قيمتها الدفترية دون تكوين مخصص .

أما حقوق الاختراع والإمتياز والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك . وعادة ما تنطوي هذه الحقوق على فترة زمنية معينة تفراوح بين ٥ سنوات و ١٠ سنة أو ما يزيد في بعض الأحوال وتخضع هذه الحقوق للاستنفاد ( أى تتحول إلى مصروفات عن طريق إهلاك جزء منها ) عادة بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة في العقد ، والى عادة ما ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . كما أن ما يستفيد منها ( إهلاكها ) يستنزل مباشرة من الرصيد الدفترى للأصل دون تكوين مخصص .

#### ٥ - جـ المصروفات الأيرادية المؤجلة :

المصروفات الأيرادية المؤجلة هي مصروفات مقدمة تغطي عددا من الفترات المحاسبية : ومن أمثلتها مصاريف التأسيس وكاليف الحملات الاعلانية التي تغطي عددا من السنوات . ويتم استنفادها على مدار عدد معين من السنوات كمصاريف التأسيس أو على سنوات الاستفادة منها كالحملات الاعلانية . وتخضع للاستنفاد ( الأهلاك ) عادة بطريقة القسط الثابت ، والذي يستنزل مباشرة من القيمة الدفترية للأصل .

## اسئلة وتمارين على الفصل الثالث عشر

أولا : الاسئلة :

- ١ - ماهو المقصود بمجرد المخزون ؟ وما هو الفرق بين الجرد الدورى والجرد المستمر ؟
- ٢ - ماهى أفضل طرق تقييم المخزون من وجهة نظر المقابلة السليمة الايرادات بالمصروفات بالمقارنة بوجهة نظر العرض السليم فى الميزانية العمومية .
- ٣ - ماهى أهم أوجه الخلاف بين المصروفات الجارية والنفقات الرأسمالية ، وما هو أثر عدم التمييز الدقيق بينهما على أرباح الذرة وحسابات الميزانية ؟
- ٤ - لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الأصول غير النقدية بينما تعتبر الإيرادات المستحقة من الأصول النقدية ؟
- ٥ - قارن بين طريقة الإهلاك للمعدل وبمجموع أرقام السنوات من حيث الأثر على الأرباح وحسابات الأصول .
- ٦ - قرر فيما لايزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :
  - أ - تؤدي المبالاة فى تقييم مخزون آخر الفترة إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الأرباح .
  - ب - لايلزم القيام بعمليات الجرد الفعلى لعناصر المخزون فى ظل نظام المخزون المستمر .
  - ج - يجب أن لا تظهر التكلفة التاريخية لعناصر المخزون فى الدفاتر بما يريد من ثمن الشراء أو سعر السوق أيهما أقل .
  - د - تتفق طريقة مخزون الأساس مع نظام المخزون المستمر بينما تتفق طريقة

- الوارد أخيراً صادراً أولاً مع نظام المخزون الدورى .
- هـ - تؤدي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى زيادة الأرباح في ظل ارتفاع الأسعار وانخفاض الأرباح في ظل انخفاض الأسعار .
- و - تؤدي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً دائماً إلى اظهار المخزون بأقل من قيمته في الميزانية .
- ز - الأصول الثابتة هي كل ما ينتج عن نفقات رأسمالية .
- ح - تهاك الأصول الثابتة محاسبياً تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر .
- ط - تعتبر طريقة القسط الثابت أكثر الطرق عدالة في تخصيص تكلفة الأصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته .
- ي - إذا بلغت نسبة الإهلاك المعجل  $\frac{1}{3}$  / فإن نتائجها تتفق وتتسابق طريقة مجموع أرقام السنوات .
- ك - تصلح طريقة معدل النفاذ للاستخدام لكل الأصول المعمرة وخاصة المباني .
- ل - يمثل الفرق بين سعر بيع الأصل الثابت ورصيده الدفترى في بداية الفترة مقدار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية التي تتحقق نتيجة عملية البيع .
- م - لا تقيم الاستثمارات المالية طويلة الأجل بقيمتها السوقية تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر .
- ن - قارن بين خصائص الاستثمارات طويلة الأجل في سندات حكومية والاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركات .
- هـ - فرق بين الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة من حيث المعالجة المحاسبية لنتائج الجرد وإجراء التسويات الجردية المتعلقة بكل .

ثانيا : التمارين :

التمرين الأول :

بدأت شركة السمر التجارية عملياتها في ٨٠/١/١ بمخزون من السلعة س<sub>١</sub> يبلغ ١٠٠ وحدة تكلفه الوحدة ٥ر٣ جنيه . وفي خلال العام بلغت المشتريات ما يأتي :

في ١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ٥ر١ جنيه ، في ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥ر٥ جنيه للوحدة ، في ١٠/٢٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٥ر٦ جنيه للوحدة ، في ١٢/٩ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٦ر١ جنيه للوحدة ، كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فإذا علمت أن ما تبقى في المخازن في ١٢/٣١ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ .

فالمطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة س<sub>١</sub> في كل من الطرق التالية : (١) طريقة تخصيص التكاليف ، (٢) طريقة FIFO ، (٣) طريقة LIFO (٤) طريقة المتوسط المرجح .

التمرين الثاني :

تقوم منشأة الأمل بالتجارة في منتج واحد تباع الوحدة منه للمستهلك بسعر ١٠ جنيه . وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية في ٧٩/١٢/٣١ ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة . وفيما يلي بيانات مخزون هذا المنتج من السنة .

بيان	وحدات	تكلفة الوحدة
مخزون ١/١	١٠٠٠	٥ر٦ جنيه
مشتريات في ٢/٧	١٠٠٠	٦ر٠
مشتريات في ٥/٢٣	٥٠٠٠	٦ر٤



مردودات في ٥/٢٧	١٠٠٠	٦٠٤ جنيه
مشتريات في ٩/٢٥	٣٠٠٠	٦٠٦
مشتريات في ١١/٣٠	١٥٠٠	٧٠
مردودات في ١٢/ ٣	٥٠٠	٧٠

وقد وجد عند الجرد في ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة في المخزن فعلا هي ١١٦٠ وحدة ، وتلعب المنشأة سياسة جمل أمين المخازن مسئولاً عن أي صجر بالتكلفة .

المطلوب : إجراء قيود التسوية اللازمة في ١٢/٣١/١٩٧٩ لتحديد تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ، وإعداد حساب المتاجرة عن الفترة في ظل كل من الطرق التالية : طريقة FIFO ، طريقة LIFO ، طريقة المتوسط المرجح .

#### التمرين الثالث :

تقوم إحدى الشركات باستخدام نظام المخزون المستمر بالنسبة للسلعة س ، وفي ١/١/١٩٧٩ بلغ رصيد المخزون منها ١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠ جنيه . وقد تمت العمليات التالية بالنسبة لهذه السلعة حتى ١٢/٣١/١٩٧٩ : في ١٥/١ تم شراء ٣٠٠ وحدة سعر الوحدة ١١ جنيه ، في ٢٥/١ تم بيع ٢٠٠ وحدة ، في ٢٢/٢ تم شراء ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة ، وفي ٢٧/٢ تم بيع ٢٠٠ وحدة . وفي ٢٧/٢ تم شراء ٤٠٠ وحدة بسعر ١٣ جنيه للوحدة ، وفي ٢٨/٢ تم بيع ٢٠٠ وحدة . وفي ٢٥/٩ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وفي ١٢/١٢ تم بيع ٤٠٠ وحدة .

المطلوب : أولاً : أعداد بطاقة الصنف التي تظهر تكلفة المبيعات وعدد وحداتها وتكلفة مخزون آخر الفترة وعدد وحداتها في ظل كل من الطرق التالية : طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (١) طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (٢) طريقة المتوسط المرجح .

ثانيا : بفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري قيم بحساب تكلفة  
الإضاءة المباشرة وتكلفة مخزون آخر الفترة في ظل الطرق الثلاثة السابقة .  
ثالثا : قم بشرح أسباب اختلاف نتائج نظام المخزون الدوري عن نظام  
المخزون المستمر إن وجدت .

التمرين الرابع :

تبيع شركة الصمود التجارية نظام المخزون المستمر فيما يتعلق بالصنف س١١  
وقد أظهرت حسابات الأستاذ في ١٢/٣١/١٩٨٠ الأرصدة المتعلقة بهذا الصنف  
كالتالي : تكلفة بضاعة مبيعة ٢٤٨٠٠ جنيه ، رصيد مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة  
تكلفتها ٢١٠٠ جنيه .

وقد اكتشف عند الجرد أن الشركة قد اتبعت طريقة الوارد أخيرا صادر  
أولا بالنسبة لهذا الصنف على مدار السنة . بينما كان المفروض أن تتبع طريقة الوارد  
أولا صادر أولا وهي الطريقة التي جرت الشركة على اتباعها في السنوات السابقة .  
وبالبحث في السجلات وجد أن رصيد ١/١ قد بلغ ٢٠٠ وحدة من س١١ . وأن  
رصيد المخازن لم ينقص عن ٢٠٠ وحدة خلال السنة . وأن آخر طلبية واردة للمخازن  
كانت ٣٥٠ وحدة بسعر ١٥ جنيه للوحدة رد منها للمورد ٢٠٠ وحدة لعدم مطابقتها  
للمواصفات . بينما بلغ سعر الوحدة من الطلبية السابق لها مباشرة ١٤ جنيه  
الوحدة .

المطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المباعة في ظل  
طريقة الوارد أولا صادر أولا . وإجراء ما يلزم من قيود لتصحيح أرصدة  
حسابات الامتياز .

التمرين الخامس :

هناك محاسب شركة القروى بأعداد حساب التجارة من العملة المنتهية في

في ٧٩/١٢/٣١ للشركة بطريقتين، الأولى على أساس تقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، والثانية بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً . وقد بلغ بمحل الربح في ظل الطريقة الأولى ١٨٢٠٠ جنيه ، بينما بلغ بمحل الربح في ظل الطريقة الثانية ( LIFO ) ٢٠ ٠٠ جنيه . وقد أظهر الجرد الفعلي أن عدد وحدات المخزون في آخر الفترة قد بلغ ٥٠٠ وحدة من آخر طليية ، بينما كان رصيد أول الفترة ٦٠٠ وحدة من الوحدة ١٠ جنيه ، فما هو سعر الوحدة من آخر طليية وما هي الأسباب التي أدت إلى زيادة بمحل ربح LIFO عن محل ربح FIFO .

التعريف السادس :

ظهرت الأرصدة التالية بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٨٠/١٢/٣١ لشركة الشرق للمليج وتجاره الأقطان : مخزون ١/١ : ٥٦٠٠ جنيه ، مشتريات ٧٤٥٤٠٠ جنيه نقل للداخل ١٤٦٠٠ جنيه ، مبانى ٢١٢٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٧٧٠٠٠ جنيه ، سيارات ٦٢٠٠٠ جنيه ، تخصص إهلاك مبانى ٦٥٠٠٠ جنيه ، تخصص إهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠٠٠ جنيه ، تخصص إهلاك سيارات ٢٦٠٠٠ جنيه ، فاذا علمت أن :

١ - بلغ رصيد آخر المدة من الأقطان بأنواعها ٧٩٤٠٠ جنيه بالتكلفة طبقاً لطريقة المتوسط المرجح .

٢ - يتقدر العمر الانتاجى للمبانى ٤٠ سنة وقدرت قيمتها كانقاعاً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وتهلك بطريقة القسط الثابت .

٣ - من بين الآلات آلة جديدة بدأ استخدامها في ١٩٨٠/٧/١ وبلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قررت الشركة إهلاكها بطريقة الإهلاك المبجل على عشر سنوات ، في الوقت الذى تستخدم فيه الشركة طريقة القسط الثابت بالنسبة لباقي الآلات والتي يتقدر عمرها الإنتاجى ٢٠ سنة وقيمتها كخردة ١٧٠٠٠ جنيه .

٤ - يتم إهلاك السيارات على مدار خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات وتقدير قيمتها خردة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .  
المطلوب : إجراء ما يازم من تسويات في ٨٠/١٢/٣١ لحساب الإهلاك وحساب تكلفة المبيعات ، وإجراء القيود الدفترية اللازمة ، وإعداد ميزان المراجعة الجزئي بعد التسويات .

### التمرين السابع :

قامت شركة السبع بمنتجات الألبان بشراء ماكينة بسطرة بمبلغ ٦٤٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبشروط ٢ / ١٠ أيام صافي ٦٠ يوم . وقد بلغت مصاريف تحميل ونقل الماكينة إلى مقر الشركة ٨٩٠ جنيه ، وبلغت تكلفة القواعد الحرسانية ١١١ جنيه ، وتكلفة التجميعات الكم. بائية ٥٩٥ جنيه كما بلغت أتعاب المهندس الذي أشرف على تركيب الماكينة ٣٨٥ جنيه ، كما بلغت أجور عمال الشركة الذين أشرفوا في تركيب الماكينة خلال فترة التركيب ٢٥٠ جنيه . هذا وقد صرف من ميزان قطع الغيار والمهمات والوقود والزيوت ما تبلغ قيمته ٦٥٠ جنيه استخدمت في وضع الماكينة في حالة معدة للاستخدام . وتم تجربة الماكينة في ١٥/٢/١٩٨٠ وبدأ استخدامها في الإنتاج في ١٦/٢/١٩٨٠ ، فأذا علمت أن الشركة ترغب في إهلاك الماكينة على خمس سنوات باستخدام طريقة الإهلاك الممجل ، ، أنها قد قامت بسداد ثمن الشراء خلال العشرة الأيام المسموح بها للحصول على الخصم ، فالمطلوب :  
(١) إعداد جدول يوضح إهلاك كل سنة من عمر الآلة ، وأهلك كل فترة من الفترات المحاسبية التي تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، ورصيد مخصص الإهلاك في نهاية كل فترة محاسبية . (٢) إجراء القيود اللازمة لاثبات تكلفة الآلة وتسوية الإهلاك في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، في ١٢/٣١/١٩٨١ .

### التمرين الثامن :

بدأت كل من الشركتين س ، ص عملياتها في ١/١/١٩٨٠ بآلات لف وحزم تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه يقدر عمرها الانتاجي بعشرة سنوات دون قيعة كلحدة وقد حدث أن تمائل نشاط الشركتين خلال العام تمام التماثل حيث يتوفاق بالاتجار في نفس الساعة النقطية. وبلغت جملة مشتريات كل منهما خلال العام مايلي : في ١/١ ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٥ جنيه ، في ٢٧/٢ : ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٤ جنيه ، في ٧/٧ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٧ جنيه ، في ١١/١ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣٠ جنيه ، في ١٢/٨ : ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣١ جنيه .

وقد أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات ، في نهاية العام ، لسكل من الشركتين مايلي :

مبيعات	س	ص
٧٠٠٠٠ جنيه	٧٠٠٠٠ جنيه	٧٠٠٠٠ جنيه
أجور ومرتبات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
اجمار	٢٤٠٠	٢٤٠٠
مصرفات متنوعة	٦٠٠	٦٠٠

وقد قررت الشركة س إهلاك آلاتها طبقا لطريقة القسط الثابت بينما قررت الشركة ص إهلاك آلاتها طبقا لطريقة الإهلاك المبلغ ، كما قررت الشركة ص تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة طبقا للطريقة الوارد أولا صادر أولا ، بينما قررت الشركة ص تقييم مخزون آخر الفترة والذي بلغ ٢٢٠ وحدة أيضا طبقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا .

المطلوب ( ١ ) قم بأعداد الحسابات الختامية لسكل من الشركة س والشركة ص لظهار نتيجة عملياتها عن العام . ( ٢ ) قم بأعداد مذكرة توضيح أسباب الفروق بين نتائج كل من الشركتين علي مستوى عمل الربح وعلى مستوى صافي الربح .



### التمرين التاسع :

قامت إحدى الشركات بشراء آلة بلغت تكلفتها ٤٧٠٠٠ جنيه وقدرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات وقيمتها كخردة ٢٠٠٠ جنيه . وكان من المتوقع أن تقوم الآلة على مدار حياتها الإنتاجية بإنتاج ٩٠٠٠٠ وحدة منتج تم انتاجها فعلا كالآتي : السنة الأولى ١٥٠٠٠ وحدة ، السنة الثانية ٣٠٠٠٠ وحدة ، السنة الثالثة ٤٠٠٠٠ وحدة ، والسنة الرابعة ٢٠٠٠٠ وحدة . وفي نهاية السنة الرابعة ، تم استبدال الآلة بأخرى جديدة لها نفس العمر والطاقة بلغت تكلفتها ٥٢٠٠٠ جنيه وقدرت الآلة القديمة في هذا التبادل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) حساب الاهلاك السنوي للآلة الأولى لمدة السنوات الأربع بطريقة معدل الزنماد وإجراء القيود الدفترية اللازمة لإثبات اهلاك السنة الأولى والسنة الرابعة ، وإثبات لحلال الآلة الأولى بالآلة الجديدة .

(٢) إعداد جدول تقارن فيه اهلاك الآلة الأولى لمدة السنوات الأربع في كل من الطريقتين الآتيتين : القسط الثابت ، الإهلاك المجهل ، مجموع أرقام السنوات ، معدل الزنماد . قم بتخصيص عمود من أعمدة الجدول لكل طريقة وسطر من سطور الجدول لكل سنة من السنوات .

(٣) بفرض أن الآلة الأولى كانت معدة للاستخدام في ١/٤/٧٩ ، وأن احلالها بالآلة الجديدة قد تم في ١/٤/٨٠ حيث كانت قد انتجت خلال سنة ٨٠ كمية ٨٠٠٠ وحدة منتج ، وأن الآلة الجديدة تقرر اهلاكمها بطريقة مجموع أرقام السنوات . قم بحساب اهلاك سنة ١٩٨٠ وقم بإجراء مايلزم من قيود لإثبات احلال الآلتين والاهلاك خلال سنة ٨٠ وفي نهايتها ، قم بتوضيح الآلات ومخصص الاهلاك في ميزانية ١٢/٣١/٧٩ ، وفي ميزانية ١٢/٣١/٨٠ .

### التمرين العاشر :

تمتلك إحدى الشركات التي تفتتح سنتها المالية في ١٢/٣١ من كل عام الآلات الآتية :

١ - الآلة ٥٠٦ : تم شراؤها من الخارج في ٧٢/٤/١٥ بمبلغ ٥٧٢٠٠ جنيه  
تسليم ميناء الاسكندرية ، وقد تم التخليص عليها بجر كيا في ٥/٢٣ وبلغت الرسوم  
البحرية ومصاريف التخليص ١٢٣٠٠ جنيه ، وتم إنشاء القواعد الأساسية ونقل  
الآلة لمقر المصانع بتكاليف إجمالية قدرها ٤٥٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف التركيب  
وألعاب المهندسين ٣٢٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية ١٥٠٠ ،  
وتم الاحتفال ببدء تشغيل الآلة في ١٩٧٢/٧/١ وبلغت تكلفة إقامة الاحتفال  
٣٠٠ جنيه. وقد قدر العمر الانتاجي للآلة بمقدار ٨٠٠٠٠ وحدة منتج ، أنتج  
منها حتى ٧٢/١٢/٣١ عدد ١٠٠٠٠ وحدة ، وفي ٧٤/٤/٢٥ ، حيث بلغت جملة  
عدد الوحدات التي تم انتاجها على الآلة ٧٢٠٠٠ وحدة منها ٢٥٠٠ وحدة سنة  
٧٤ تقرر استبدال الآلة ٥٠٦ بالآلة ٥٠٩ المتوفرة لدى وكيل مصرى. وقد تم  
الاتفاق على تبادل الآلة الجديدة بالآلة القديمة تسليم محل البائع وقدرة قيمة الآلة  
٥٠٦ لأغراض التبادل بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف الفك والازالة  
٧٠٠ جنيه على حساب الشركة .

٢ - الآلة ٥٠٩ : كان السعر المتفق عليه تسليم محل البائع ٨٨٠٠ جنيه  
وبلغت مصاريف النقل والتركيب والتجهيز ١٢٠٠٠ جنيه ، أصبحت الآلة بعدها  
معدة للاستخدام في ٧٤/٦/١ حيث تم الاحتفال بتشغيلها، وبلغت مصاريف الحفل  
٧٤٠ جنيه . وقد قررت الشركة اهلاؤها على مدار خمس سنوات بقيمة متوقعة  
كنخردة ١٠٠٠٠ جنيه طبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات . وفي ٧٧/١٢/٢٧  
قررت الشركة بيع الآلة وإحلالها بمجموعة حديثة ، وتم بيع الآلة فعلا في

٧٧/١٢/٢٩ بمبلغ ١٦٢٠٠ جنيه ، وكانت مصاريف الفك والازالة على حساب المشتري .

٣ - المجموعة ٢٠٠١ : تتكون هذه المجموعة من أربعة آلات متوازية ومتماثلة . وقد تم شراء الآلة الأولى وتركيبها وأصبحت معدة للاستخدام في ٧٨/١/١ ، وبلغت تكلفتها الاجمالية ١١٣٥٠٠ جنيه . إلا أنه وجد في ١/٩ أن الآلة تحتاج لجهاز تبريد خاص ، حيث كانت معدة للعمل في صالة مكينة . وقد تم تركيب جهاز التبريد واستمرت الآلة في الانتاج في ١/١٥ وبلغت تكلفة جهاز التبريد ٢٢٥٠٠ جنيه . وقدّر العمر الإنتاجي الآلة بخمس سنوات وقيمتها كخردة ١٢٥٠٠ جنيه ، كما قدر العمر الافتراضي لجهاز التبريد بثلاث سنوات وقيمتها كخردة ٥٠٠ جنيه . وتقرر اهلاك الآلة طبقا لطريقة الاهلاك المعجل وجهاز التبريد بالقسط الثابت وفي ٧٨/١٠/١ تم اضافة الآلة الثانية والتي كانت معدلة لغرف التشغيل المصرية وبلغت تكلفتها الاجمالية ١٦٢٣٠٠ جنيه ، وقدّرت قيمتها كخردة بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وعمرها الانتاجي بثماني سنوات . وتقرر استهلاكها بطريقة القسط الثابت . وفي ٧٩/١/١ تم اضافة آلتين بتكلفة اجمالية ٣٤٢٠٠ جنيه بهما مرافق ارضي خمس سنوات وقيمة كخردة ٤٢٠٠ جنيه وتقرر اهلاكها بطريقة مجموع ارقام السنوات . وفي ٨٠/٧/١ قررت الشركة استبدال الآلة الأولى بآلة جديدة لانتاج لجهاز تبريد . وبلغت القيمة الاستبدالية للآلة القديمة ١١٣٠٠ جنيه وجهاز التبريد ٦٥٠٠ جنيه خصما من شراء الآلة الجديدة التي بلغت تكلفتها ١٢٧٨٠٠ جنيه في حالة معدة للاستخدام في ٨٠/٩/٣٠ وقد تقرر اهلاك هذه الآلة بطريقة القسط الثابت بواقع ٢٠٪ سنويا بعد تقدير قيمتها كخردة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب : (١) إجراء القيود الدفترية المتعلقة بآلات هذه الشركة واهلاكها

منذ ٧٢/٤/١٥ حتى ١٩٨٠/١٢/٣١

(٢) تسوير حساب الآلات وحساب غنص اهلاك الآلات وحساب اهلاك  
الآلات عن السنوات المالية المنتهية في ٧٢/١٢/٣١ ٧٢، ٧٣، ٧٤، ٧٥، ٧٦، ٧٧، ٧٨،  
٧٩، ٨٠ .

(٣) بيان أثر بيع الآلات أو استبدالها على حساب الارباح والخسائر للسنة  
التي تم فيها البيع أو الاستبدال ، مع توسيط حساب للآلات المباعة في  
كل حالة .

#### التمرين الحادى عشر :

فيما يلى بعض أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ١٩٧٩/١٢/٣١  
لشركة التجارة الأهلية بالجنية : آلات ومعدات ١٧٢٥٠٠ ، مبانى وإنشاءات  
٣٥٢٠٠ ، مخزون ٢٨٦٠٠ ، سيارات نقل وانتقال ٣٦٤٠٠ ، عملاء  
٧٠٥٠٠ ، تكلفة بضاعة مباعة ٩٧٤٠٠ ، مبيعات ١٦٤٥٠٠ ، خصم نقدي مة قود  
على المشتريات الآجلة ٤٦٠ ، أجور ومرتببات ١٧١٠٠ ، إيجارات دائنة  
مقدمة ٨٤٠٠ ، فوائد دائنة ١٢٠٠ ، مصروفات متنوعة ٤٦٠٠ ، غنص  
اهلاك آلات ومعدات ٦٠٠٠٠ ، غنص اهلاك مبانى وإنشاءات ٩٠٠٠ ،  
غنص اهلاك سيارات ١٢٥٠٠ ، غنص ديون مشكوك فيها ٤١٠٠ ، نقل  
الخارج ١٠٦٠ ، خصم نقدي مسموح به ٢٤٠ ، فإذا علمت أن :

١ - تتبع الشركة نظام المخزون المستمر، وكانت تسير على طريقة الوارد أولاً  
صادر أولاً، إلا أنها قررت هذا العام أن تسير على طريقة الوارد أخيراً عادراً أولاً.  
ويظهر المخزون فى ميزان المراجعة على أساس الطريقة الأولى . وقد بلغ عدد  
وحداته ١٤٣٠٠ وحدة . وقد تبين أن مخزون ٧٨/١٢/٣١ قد بلغ ١٥٠٠٠  
وحدة تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه . ولم تنقص عدد الوحدات فى المخازن خلال العام  
عن ١٤٣٠٠ وحدة .

٢ - تقرر أن يكون مخصص الديون المشترك فيها ٥٪ من أرصدة العملاء، إلا أنه قد اكتشف في ١٢/٣١ أن أحد العملاء الذي يبلغ رصيد حسابه ٢٥٠٠ جنيه قد أفلس منذ فترة وليس لديه أية ممتلكات .

٣ - يتم إهلاك الآلات والمعدات على أساس الإهلاك المعجل بنسبة ١٥٪ سنوياً ، وقد تم إضافة آلة جديدة في ٧٩/٩/٢٠ تبلغ تكلفتها ٣٢٥٠٠ جنيه وقيمتها كخردة ٢٥٠٠ جنيه .

٤ - يتم إهلاك المباني والانشاءات بطريقة القسط الثابت بنسبة ٥٪ سنوياً وقيمة متوقعة كإتفاض ٣٢٠٠ جنيه .

٥ - يتم إهلاك السيارات بطريقة معدل النفاذ ، وقدرت الحياة الإنتاجية لجميع السيارات ٦٤.٠٠٠ كيلو متر وقيمتها كخردة ٤٤٠٠ جنيه، وقد استخدمت على مدار العام لمسافة ١٠٦٤٠٠ كيلو متر.

٦ - تبلغ الأجور والمرتببات المستحقة في نهاية العام ٤٠٠ جنيه ، كما أن فائرة المياه والانارة عن العام قد وردت في ١٩٨٠/١/١ بمبلغ ٧٦٥ جنيه .

٧ - الامجارات الدائنة المقدمة تمثل إيجار معارض مملوكة للشركة لشركة توزيع السيارات. وقد تم توقيع العقد في ١٥/٣/١٩٧٨ ، وسلمت المعارض للمستأجر في ١/٤/٧٨ لمدة تنتهي في ٣٠/٦/٨٢ .

المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها أرصدة الميزان قبل التسويات ، والتسويات ، وميزان المراجعة بعد التسويات وأرصدة الحساب الختامي والميزانية العمومية .

(٢) إجراء قيود التصفية من واقع ورقة العمل .



(٣) إعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر عن العام ( ١٩٧٩ ) وإجراء قيود الاقفال .

التمرين الثاني عشر :

أخبرت محفظة الأوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الأوراق الآتية في ١٩٨٠/١/١ :- ٣٠٠٠ سهم من أسهم شركة مصر للاستيراد والتصدير تكلفتها ٣١٣٣٣ جنيه ، ٢٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه ، ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك السويس تكلفتها ٣٠٥٠٠ جنيه ، ٢٤٥٠٠ جنيه سندات قرض التنمية ٨٪ قيمة اسمية ١٠٠ جنيه للسند . وقد تمت العمليات التالية خلال السنة :

١ - أعلنت شركة مصر للاستيراد والتصدير عن توزيع أرباح بواقع ٥٠ قرشا للسهم في ١٩٨٠/١/١٥ ، وتم توزيع الأرباح فعلا اعتبارا من ٨٠/٢/١  
٢ - باعت شركة النصر للتجارة في ٨٠/٤/٢٥ عدد ١٠٠٠ سهم من أسهم بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها الى نقدية ، وقد بلغت مصاريف البيع والسمرة ١١٧ جنيه .

٣ - في ٦/٢٣ قامت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم المتحدة للأسكان بسعر السهم ١٧ جنيه ، وبلغت المصاريف والسمرة ٢٠٠ جنيه ، وذلك استثمارا لفائض التقديرة .

٤ - في ١٩٨٠/١٠/١ ، أنظرها بنك الاسكندرية بتحصيل القوائد على سندات قرض التنمية لحسابها عن مدة ستة ، وبلغت مصاريف التحصيل وعمولة البنك ١٤ جنيه .

٥ - في ١١/١٣ ، قامت الشركة ببيع باقى أسهم بنك التنمية بسعر السهم ١٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف البيع والسمرة ٥٦ جنيه .

٦ - في ١٢/٢٩ ، أعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٣ جنيه للسهم .

٧ - في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، كانت أسعار هذه الأوراق في سوق الأوراق المالية كالآتي ( للوحدة ) :

أسهم الاستيراد والتصدير ١٢ر٥ جنيه ، أسهم بنك التنمية ١١ جنيه ، أسهم بنك السويس ٢٢ جنيه . سندات قرض التنمية ٨/١ ، ٩٧ جنيه . أسهم المتحدة للإسكان ١٤ر٥ جنيه . فإذا علمت أن الاستثمارات في أسهم شركة الاستيراد والتصدير وفي سندات التنمية هي استثمارات طويلة الأجل ، بينما باقى الاستثمارات قصيرة الأجل .

فالمطلوب : إثبات العمليات السابقة دفترياً وتحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل كما يجب أن تظهر في الميزانية العمومية في ١٢/٣١/١٩٨٠ ، مع توضيح كيفية العرض في الميزانية .

**التمرين الثالث عشر :**

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لأحدى الشركات الارصدة التالية من بين الارصدة الظاهرة في دفتر الأستاذ في ١٢/٣١/١٩٨٠ : إيجار مقدم ٣٦٠٠ جنيه ، أجور ٣٢٦٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه ، حملة إعلانية ٦٠٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠ جنيه ، حق امتياز ٦٠٠٠٠ جنيه ، أراضى ٢٧٥٠٠ جنيه فإذا علمت أن :

١ - الإيجار المقدم هو الرصيد المتبقى من ماتم سداده في ١/٧/١٩٧٩ لإيجار مبنى الإدارة لمدة سنتين .

٢ - من بين الأجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما أن أجور الاسبوعين الآخرين في ديسمبر قد تم سدادها في ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه .

- ٣ - في ١٩٨٠/٦/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة  
الزرا، المدة خمسة سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، سدد منها  
مقدما ٤٨٠٠ جنيه .
- ٤ - في ٧٩/١٠/١ تم شراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنتين ونصف .
- ٥ - بلغت تكاليف الحملة الاعلانية في ٧٨/١/١ عند التعاقد عليها ١٠٠٠ جنيه
- ٦ - تم شراء شهرة المحل في ٧٨/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه
- ٧ - حق الامتياز ينطلي ٤٠ سنة اعتبارا من ٨٠/٤/١ .
- ٨ - في ٨٠/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الاراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه،  
وتم تسجيل المقد وتحميل القيمة في ٨١/١/٤ .
- المطلوب : اجراء مايلزم من قيود لتسوية الاوضاع المتقدمة ، وبيان اثرها  
على الحسابات الختامية ، وتوضيح العرض في الميزانية العمومية في ١٩٨٠/١٢/٣١

## الفصل الرابع عشر

في

### الجرد والتسويات الجردية

### لحسابات الخصوم

١ - مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على افتراض إستقلال الوحدة المحاسبية في صورة شخصية معنوية إعتبارية أو حقيقية مستقلة . والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هي وسيط إعتباري يمتلك مجموعة من الأصول ويقوم مقام من لهم حقوق في هذه الأصول . وينقسم من لهم حقوق في أصول الوحدة المحاسبية أو عليها ان مجموعتين : الملاك ولهم حقوق ملكية ، وغير المالك ولهم حقوق على الأصول تمثل إلتزامات الوحدة المحاسبية قبلهم . وبالتالي فأصول الوحدة المحاسبية بوصفها وسيط إعتباري لا بد وأن تتساوى مع خصومها . والخصوم كما سبق أن أوضحنا تنقسم إلى شقين : الشق الأول ويمثل حقوق الملكية ، والشق الثاني ويمثل الإلتزامات ، والتي تنقسم بدورها إلى الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات قصيرة الأجل .

وسوف نتناول في هذا الفصل ، وعلى هذا المستوى البسيط من الدراسة ، عرضا مبسطا لأم المبادئ المحاسبية التي تحكم جرد وتسوية حسابات الخصوم . ويتم ذلك طبقا لترتيب التالي :

— حسابات حقوق الملكية .

بـ حسابات الإلتزامات طويلة الأجل .

— حسابات الإلتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة .

## — الالتزامات العرضية

### ٢- حسابات حقوق الملكية :

تختلف حسابات حقوق الملكية باختلاف الشكل القانوني للنشأة أو الشركة التي تعتبر وحدة محاسبية . ونستطيع على هذا المستوى المبدئي من الدراسة أن نميز بين شكلين قانونيين للشركات هما : شركات الأشخاص وشركات الأموال . وأهم أنواع الشكل الأول هو شركات التضامن ، كما أن أهم أنواع الشكل الثاني هو الشركات المساهمة .

وشركة التضامن هي مشاركة بين عدد محدود من الأفراد لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو خدمى معين ، حيث يساهم كل شريك فى العادة بحصة فى رأس مال الشركة ، ويكون جميع الشركاء مسئولين مسئولية تضامنية قبل الغير ، أما شركات المساهمة فهي مشاركة بين عدد كبير من الأفراد ، عادة ما يكون أغلبهم غير معروف بعضهم للبعض ، فى رأس مال الشركة الذى ينقسم الى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى أسهم .

ويسمى الشريك فى الشركة المساهمة « مساهم » وتكون مسئوليته محدودة بمقدار نصيبه فى حقوق الملكية . وتعتبر شركات المساهمة أهم أشكال الشركات فى الوقت الحاضر .

ويرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية فى شركات الأشخاص بعدد من الاعتبارات التي نلنأرلها فى دراسة متقدمة بالتفصيل : وعادة ماتتطوى حسابات حقوق الملكية فى شركات الأشخاص على حساب رأس المال بوضوح حصص كل من الشركاء على حدة ، وحساب جارى لكل شريك من الشركاء يجعل مدينا بمسحوباته ونصيبه فى الخسائر ويكمل دائنا بنصيبه فى الأرباح وأية مزايا تكون مقررة له فى عقد الشركة .



ويمكن لرأس مال شركة الاشخاص أن يتغير بالإضافة إلى ما عن طريق المساهمات الإضافية للشركاء أو عن طريق الأرباح المحجوزة ، كما يمكن تخفيضه بالسحب منه أو بأفقال رصيد الخسائر المتراكمة فيه .

وعادة ما تتكون حقوق الملكية في شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات . غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها إلى قسمين : الأول يمثل رأس المال المدفوع والثاني يمثل الأرباح المحجوزة . ويعتبر حساب رأس مال الأسهم العادية أهم حسابات رأس المال المدفوع ، والذي لا يجوز المساس به أو تعديله إلا بعد إجتياز مجموعة من الاجراءات القانونية الطويلة . ويتم تناول بنود رأس المال المدفوع تفصيلا في دراسة متقدمة .

وتنقسم الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة بدورها إلى قسمين : أرباح محجوزة لفرض معين ، وأرباح محجوزة غير نصبة لفرض معين وسوف نتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل .

#### ٢ - ١ - الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة :

الأرباح المحجوزة هي حصيلة الأرباح التي لم يتم توزيعها على الملاك من الأرباح التي تحققها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فرصيد صافي الربح الذي يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه ، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقي لتقوية المركز المالي للشركة وتمويل توسعاتها في نشاطها . ولذلك تعتبر الأرباح المحجوزة من حقوق الملكية لأنها تمثل جزءا من حقوق المساهمين والتي كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الأرباح بالكامل .

والشركات المساهمة تخطط لاسعكاف قانونية معينة في شأن توزيع الأرباح ، كما أن لكل شركة نظام معين يسمى النظام الأساسي قد يحدد بدوره قواعد معينة

لتوزيع الأرباح أو احتجازها . والأرباح المحجوزة لغرض معين هي تلك التي يتم احتجازها وفاء بمقتضىات قانونية ، أو بمقتضىات النظام الأساسي للشركة ، أو لتحقيق أغراض محددة يقترحها مجلس الإدارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين . والأرباح المحجوزة في مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى احتياطات ويتم احتجازها تحقيقاً للأهداف التالية :

- ١ - وفاء بمقتضىات قانونية وتسمى « احتياطي قانوني » .
  - ٢ - لأغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « احتياطي تهديدات وتوسعات » .
  - ٣ - الاستثمار في سندات حكومية طبقاً للقانون وتسمى « احتياطي مستثمر في سندات حكومية » .
  - ٤ - لتعويض المركز المالي للشركة وتسمى « احتياطي عام » .
- وعادة ما تتكون هذه الاحتياطات بأخذ نسب محددة من الأرباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك في حساب يسمى حساب توزيع الأرباح والخسائر . هذا ولا يجوز المساس بهذه الاحتياطات . ما دام الغرض الذي أنشأت من أجله يظل قائماً .
- أما الأرباح المحجوزة وغير المخصصة لغرض معين فتسمى « أرباح مرحلة » ، وهي تمثل الرصيد النهائي لحساب التوزيع :
- ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي :

ظهرت الأرصدة التالية في ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لتجارة الأقطان في ١٩٨٠/١٢/٣١ : احتياطي قانوني ٢٣٥٠٠ جنيه ، احتياطي شراء سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، احتياطي تهديدات وتوسعات ٢٤٨٠٠ جنيه ، احتياطي عام ٢٤٦٥٠ جنيه ، لأرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح

العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه . ويبلغ رأس مال الأسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه . وتقوم الشركة باحتجاز ٥ ٪ من الأرباح كاحتياطي قانوني ومثلها لاحتياطي السندات ، ١٠ ٪ لاحتياطي التجديدات والتوسعات ومثلها للاحتياطي العام ، كما تقرر توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٥ ٪ من رأس المال . ويظهر حساب التوزيع على الوجه التالي :

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش.م.ع.

حساب توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ١٢/٢١/١٩٨٠

له

منه

أرباح العام (من ح/أ ح)	٩٠٠٠٠	أرباح محجورة لأغراض معينة :	
أرباح مرحلة (رصيد ١/١)	١٥٢٠٠	٤٥٠٠ إلى ح/ احتياطي قانوني ٥ ٪	
		٤٥٠٠ إلى ح/ احتياطي سندات ٥ ٪	
		٩٠٠٠ إلى ح/ احتياطي توسعات ١٠ ٪	
		٩٠٠٠ إلى ح/ احتياطي عام ١٠ ٪	٢٧٠٠٠
		<u>أرباح موزعة :</u>	
		إلى ح/ التوزيعات	٥٠٠٠٠
		أرباح مرحلة ١٢/٢١/١٩٨٠	٢٨٢٠٠
	<u>١٠٥٢٠٠</u>		<u>١٠٥٢٠٠</u>

وبترحيل مدد الديون يتم تسوية الاحتياطيات والأرباح المرحلة لما يجب أن تظهره الميزانية العمومية في ١٢/٢١/١٩٨٠ . وهذا وتعتبر التوزيعات من بنود الالتزامات قصيدة الأجل ، حيث تلتزم الشركة بمجرد إعلانها بتوزيعها على

المساهمين. وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات في الميزانية العمومية على الوجه التالي:

شركة الشرق لتجارة الأقطان ش.م.ع.

الميزانية العمومية في ٨٠/١٢/٣١

الأصول	المخصص
	<u>حقوق الملكية :</u>
١٠٠٠٠٠٠	رأس مال الأسهم
	<u>أرباح محجوزة :</u>
٢٨٠٠٠	احتياطي قانوني
١٩٧٠٠	احتياطي مستندات حكومية
٤٣٨٠٠	احتياطي تجهيزات وتوسعات
٣٣٦٠٠	احتياطي عام
٢٨٢٠٠	أرباح مرحلة
١٥٣٣٠٠	
١١٥٣٣٠٠	مجموع حقوق الملكية
	<u>الالتزامات :</u>
	.....
	<u>الالتزامات قصيرة الأجل :</u>
٥٠٠٠٠	توزيعات

ويلاحظ أن الاحتياطات يتم حسابها من أرباح العام قبل إضافة صبد الأرباح

المرحلة من الأعرام السابقة .

## ٢ - ب - عمليات التسوية المؤثرة في حقوق الملكية :

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز المساس بحسابات رأس المال في الشركات المساهمة مادامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز استخدام الأرباح المحجوزة لأغراض معينة في غير الغرض التي تخصص من أجله . والواقع أن حسابات الاحتياطيات في حد ذاتها لا تستخدم ، وإنما ما يستخدم هي الأصول المقابلة لها والتي أتاحت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الأرباح . وسوف لا نتناول هذه العناصر في هذه المرحلة ، ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة في حساب الأرباح ( أو الخسائر ) المرحلة .

ولنفرض مثلاً أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة في ٧٩/١٢/٣١ لشركة الشرق للأقطان عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه ، وتم إعداد الحسابات الختامية والميزانية على هذا الأساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة إلا خلال سنة ١٩٨٠ ، وبفرض أن الشركة تتبع نظام المخزون الدوري ، فإن ترك الوضع دون تعديل ( أي ترك مخزون ١٩٨٠/١/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه ) سوف يؤدي إلى زيادة أرباح ( أو انخفاض خسائر ) سنة ١٩٨٠ عما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وهو في نفس الوقت مقدار الانخفاض في أرباح ١٩٧٩ عما كان من الواجب أن تظهر به . وبالتالي لن تتحقق المقابلة السليمة للإيرادات بالمصروفات في كل من السنتين . كما أن تصحيح الوضع في سنة ١٩٧٩ أصبح في غير محله لأن الخطأ قد تم اكتشافه في سنة تالية وبعد إعداد واعتماد الحسابات الختامية والميزانية . وفي ظل هذه الظروف فإن أفضل طريقة لمعالجة الوضع هي تصحيح تكلفة المخزون في حساب الأرباح المرحلة . ويكون القيد في هذه الحالة هو :



تاريخ اكتشاف الخطأ	من ح/ مخزون ٨٠/١/١ الى ح/ الارباح المرحلة ٨٠/١/١ تصحيح الخطأ في تقييم مخزون ٧٩/١٢/٣١ بالنقص	٨٠٠٠ ٨٠٠٠
-----------------------	---	--------------

ولمفرض كمثل آخر أنه في ١٩٧٩/١/١ قد تم شراء مجموعة مولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الحلاج المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه إلا أنه عند إثباتها دفترها أعتبرت بمثابة مصروفات صيانة، بينما عمرها الافتراضي ٥ سنوات بقيمة مقدرة بخردة ٦٠٠ جنيه. ويؤدي اعتبار قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٧٩ الى زيادة مصروفاتها ونقص أرباحها بالقيمة، كما يؤدي الى نقص مصروفاتها وزيادة أرباحها بتقييمها من أهلاك المولدات. ويتم تسوية الوضع عند اكتشاف الخطأ، أو قبل إعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٠ بالقيود التالية .

تاريخ اكتشاف الخطأ	من ح/ مجموعة المولدات الكهربائية الى ح/ الارباح المرحلة ٨٠/١/١ تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات امصروفات الصيانة في ١٩٧٩	١٢٦٠٠ ١٢٦٠٠
-----------------------	--	----------------

تاريخ اكتشاف الخطأ	من ح/ الارباح المرحلة ٨٠/١/١ الى ح/ يخص أهلاك المولدات الكهربائية أهلاك المولدات عن عام ٧٩ بالقسط الثابت	٢٤٠٠ ٢٤٠٠
-----------------------	--	--------------

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع في سنة ١٩٨٠ دون تأثير على المآل السليمة

لايراداتها بمصروفاتها .

و كئثال أخير نفترض أن رصيد الإيجار الدائن المقدم الذي ظهر في ميزان المراجعة قبل التسويات في ٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ٢٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ٧٩/١/١ حتى ٨٠/٦/٣٠ إلا أنه عند التسويات اعتبر المبلغ كله بمثابة إيجار دائن لسنة ١٩٧٩ . وبالتالي فيلزم تحقيقا للمقابلة السليمة لايرادات ١٩٨٠ بمصروفاتها أجراء القيد التالي :

١٢٠٠	من ح/ الأرباح المرحلة ٨٠/١/١	تاريخ اكتشاف الخطأ
١٢٠٠	إلى ح/ الإيجار الدائن المقدم	
	تصحيح خطأ تسوية الإيجار الدائن	
	المقدم في ٨٩/١٢/٣١	

و خلاصة القول أن التسويات المؤثرة في حقوق الملكية يتم إجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التي يتم تسويتها فيها إذا كانت لا تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة . أما إذا كانت تؤثر في نتائج أعمال سنوات سابقة فإن التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الأرباح المرحلة . ذلك تطبيقا للتواعد المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، استقلال الفترات المحاسبية ، المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات ، والمحاسبة على أساس الاستحقاق .

#### ٣ - حسابات الالتزامات طويلة الأجل :

الالتزامات طويلة الأجل هي مستحقات ثابتة المقدار على الوحدة المحاسبية للغير تستحق السداد في تواريخ لاحقة يزيد مداها عن سنة مالية من تاريخ إعداد الميزانية . وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الأجل في صورة قروض بمنحها الغير للوحدة المحاسبية ليتم سدادها على أجال طويلة . وقد تتم هذه القروض عن طريق الإيجور العام بأن تقوم الوحدة المحاسبية بإصدار ما يسمى بقروض السندات ، أو قد تكون بمنوحة للوحدة المحاسبية بمعرفة منشآت متخصصة كالبنوك . أو عن طريق تمويل الأصول الثابتة عن طريق موددى هذه الأصول .

ويلزم في كل الأحوال التحقق من وجود الالتزام وقيمه وإستيفاء شروطه عن طريق الاطلاع على عقد الالتزام ( عقد إصدار السندات ، أو عقد القرض ، أو عقد التمويل ) . ويجب أن يظهر ضمن الالتزامات قصيرة الاجل ما يستحق السداد من أقساط بالترويض أو سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ إعداد الميزانية . كما يجب التأكد من أن النوائد المستحقة قد تم سدادها في تاريخ الاستحقاق وأن ما يخص السنة المالية المنتهية من فوائد قد تم تحميلها فملا به بصرف النظر عن موعد إستحقاق السداد . وأخيرا يجب أن تظهر الالتزامات طويلة الاجل في الميزانية كإلتزام على حدة وموحدا بجوار تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة الذي يحمله .

ولنفرض مثلا أن ميزان المراجعة قبل التسويات قد أظهر الارصدة التالية في ١٩٨٠/١٢/٣١ : قرض السندات ٦ / ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض بنك الائتمان الصناعي ٨ / ٣٠٠٠٠ جنيه ، دائنو شراء أصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيه . وبالرجوع إلى عقود هذه القروض وجد أن قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يستحق في ١٩٩٠/١٢/٣١ ، وتستحق عليه الفوائد نصف سنويا في ٩/٢٠ وفي ٣/٣١ من كل عام . كما أن قرض بنك الائتمان لمدة ستة سنوات يسدد على أقساط سنوية يستحق أولها مع النوائد في ٨١/٦/٢٠ . أما دائنو شراء الأصول الثابتة فيمثل المبلغ المستحق لموردي بعض الآلات والذي يتم سدادها على أقساط سنوية يستحق أولها في ٨١/٦/٢٠ ويتضمن المبلغ قيمة الفوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الأربع التي بدأت في ٨٠/٧/١ . ويلزم في ظل هذه المعلومات القيام الآتي :

١ - فيما يختص بقرض السندات : التأكد من سداد الفوائد في

٨٠/٩/٣٠ ، وتحميل السنة المالية ١٩٨٠ بالفوائد عن ستة ، أى مبلغ ٢٤٠٠ جنيه  
وبالتالى يلزم جعل حساب الفوائد المدينة على قرض السندات مدينا بمبلغ ٦٠٠  
جنيه عن ثلاثة شهور وحساب الفوائد المستحقة على قرض السندات دائنا .  
كما يجب التحقق أن رصيد الفوائد المدينة بعد ترحيل هذا القيد يبلغ ٢٤٠٠  
جنيه ليقفل فى حساب الأرباح والخسائر .

٢ - فيما يختص بقرض بنك الائتمان : حساب الفوائد المستحقة عن هدف  
سنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة مدينا وحساب الفوائد المستحقة  
دائنا . والتحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من القرض تظهر ضمن الالتزامات قصيرة  
الأجل والباقى ضمن الالتزامات طويلة الأجل .

٣ - بالنسبة لدائنو شراء الأصول : التحقق من عدم تحميل الآلات بالفوائد  
وذلك عن طريق وجود حساب للفوائد المدينة المؤجلة ، وتحميل سنة ٨٠ بما يخصها  
من هذه الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه ( طبقا لطريقة القسط الثابت ) . وذلك بحمل  
حساب الفوائد المدينة على تمويل الأصول مدينا وحساب الفوائد المدينة المؤجلة  
دائنا . كما يجب التحقق من أن ٥٠٠٠ جنيه من الدين تظهر ضمن الالتزامات  
قصيرة الأجل ، و ١٥٠٠٠ جنيه فى الالتزامات طويلة الأجل .

(المطلوب منكم : إجراء قيود اليومية اللازمة لائبات هذه التسويات وتحويلها  
لحسابات الأستاذ ، وبيان أثرها على الحسابات الختامية ، وأظهار الالتزامات  
طويلة الأجل وقصيرة الأجل فى الميزانية طبقا للتعليمات السابقة ) .

٤ - حسابات الالتزامات قصيرة الأجل والأرصدة الدائنة المتنوعة :  
تتولى حسابات الالتزامات قصيرة الأجل على الاقساط المستحقة من الالتزامات  
طويلة الأجل طبقا لبنه السابق ، وعلى حسابات الموردين ، والدائنون ، وأوراق  
الدين ، والحسابات الجارية الدائنة للبنوك ( سحب على المكشوف ) ، وكل حسابات

المصروفات المستحقة ، وهذه كلها تمثل التزامات نقدية ، أى يلزم الوفاء بقيمتها نقدا . أما الإيرادات الدائنة المقدمة ، الارصدة الشاذة للعملاء فهي قيد لا يلزم الوفاء بقيمتها نقدا وعادة ما توضع تحت ظنوان أرصدة دائنة متنوعة .

وكما أنه لا يجوز المقاصة بين أرصدة "عملاء المدينة وأرصدة العملاء الشاذة ، فلا يجوز المقاصة بين أرصدة الموردين أو الدائنين الدائنة وأرصدةهم الشاذة المدينة . ويجب أن تظهر الأخيرة فى جانب الأصول فى الميزانية تحت عنوان أرصدة مدينة متنوعة فى الأصول المتداولة . وفيما يخص بأوراق الدفع يجب التحقق من عدم حلول أو فروات ميعاد استحقاقها حتى تاربع الميزانية كما يجب حساب الفوائد المستحقة على الارصدة الدائنة للبنوك ، والتأكد من أن جميع المصروفات المستحقة قد تمت تسويتها واثباتها .

ولتفرض مثلا أن الارصدة التالية ظم ت فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٠/١٢/٢١ لأحدى الشركات :  
موردون : ٣٧٥٠٠ جنيه ، دائنون : ١٢٦٠٠ جنيه ، أوراق دفع : ١٦٠٠٠ جنيه ، ايجار دائن مقدم : ١٢٠٠ جنيه . ويتبقى الحقائق وجد الآتى :

- ١ - أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة شاذة مجموعها ٢٥٠ جنيه
- ٢ - أظهر ميزان مراجعة أستاذ الدائنين أرصدة شاذة مجموعها ١٦٠٠ جنيه .
- ٣ - هناك ورقة دفع بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تبتحق الداد فى ١٢/٢١ وغشبت التنبيه تحرر بقيمتها شيك أرسل بالمبلغ للدائن فى تاريخه وتم استرداد الورقة .
- ٤ - للتركة حساب جارى مدين فى بنك الامكنبرية يبلغ رصيده ١٦٢٠٠ جنيه ، كما أن حسابها فى بنك القاهرة دائن ( سجب على المكشوف ) بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه . وقد ظهر رصيد التقديرة بالبنوك فى ميزان المراجعة بمبلغ ٨٢٠٠ مدين . ووجد أن الفوائد والمصاريف المستحقة لبنك القاهرة حتى ٨٠/١٢/٢١



قد بلغت ٤٦٥ جنيه لم يتم انباتها بعد .

٥ - بلغت الأجر المستحقة حتى ١٢ ٢١ والى لم تسدد بعد ١٣٢٠ جنيه  
٦ - يمثل الإيجار الدائن المقدم إيجار شقه مفروشة مملوكة الشركة عن المدة  
من ٨٠/٨/٨٠ على ١٩٨١/٧/٣١ .

ويقترب هل ذلك ضرورة القيام بما يلي :

١ - أظهار الموردين في الالتزامات قصيرة الأجل بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وفي  
الأرصدة المدينة المتنوعة في الأصول بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.

٢ - أظهار الدائنين في الالتزامات قصيرة الأجل بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وفي  
الأرصدة المدينة المتنوعة في الأصول بمبلغ ١٦٠٠ جنيه

٣ - تخفيض رصيد أوراق الدفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتخفيض رصيد النقدية  
بالبنوك بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه على طريق جعل حساب أوراق الدفع لدينا وحساب  
النقدية بالبنوك دائنا .

٤ - أظهار رصيد النقدية بالبنوك في الأصول بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه (١٦٢٠٠  
- ٢٠٠٠) وأظهار بنك القاهرة جارى سحب على الكشوف في الالتزامات  
قصيرة الأجل بمبلغ ٨٤٦٥ جنيه ، بعد جعل حساب الفوائد المدينة لدينا بمبلغ  
٤٦٥ جنيه وجعل حساب بنك القاهرة دائنا بالقيمة .

٥ - جعل حساب الأجر لدينا وحساب الأجر المستحقة دائنا بمبلغ ١٣٢٠  
جنيه وأظهار الأجر المستحقة في الالتزامات قصيرة الأجل في الميزانية .  
٦ - تسوية الإيجار الدائن المقدم بجعله لدينا بمبلغ ٥٠٠ جنيه ( إيجار ٥  
شهور ) وجعل حساب الإيجار الدائن دائنا ، وإظهار الإيجار الدائن المقدم من  
الأرصدة الدائنة المتنوعة بين الالتزامات في الميزانية .

( وعليك بتنفيذ هذه التعليمات في صورة قيود يومية وحسابات استناد وبيان

أثرها على الحسابات الختامية وتوضيح نتائجها على الميزانية العمومية ) .

#### ٥ - الالتزامات العرضية :

الالتزامات العرضية هي التزامات ناشئة عن تعاقدات كلية ولكنها غير منهجرة، أو ناشئة عن مسئولية تضامنية محتملة . ومن أمثلة الأولى مثلاً أن تعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ، ولا ترد الآلات والمعدات حتى تاريخ الميزانية . ومثال الثانية أوراق القبض المخصوصة في البنك أو المحولة لموردين ولم يحق موعد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية . وتظهر المسئوليات العرضية عادة في صورة ملاحظات تحت الميزانية العمومية ، أو عن طريق ما يسمى بالحسابات النظامية . وإذا استخدمت طريقة الملاحظات فإن هذه الملاحظات تظهر في كشف الميزانية ( بعد انتهاء الأصول والخصوم والجموع ) كالآتي :

#### ملاحظات :

- ١ - تعاقدت الشركة على شراء آلات في ١٥/٩/٨٠ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ولم ترد الآلات حتى تاريخ الميزانية .
- ٢ - مبلغ أوراق القبض المخصوصة في البنك والتي لم يرد بتاريخ استحقاقها بعد ٦٠٠٠ جنيه ، كما أن هناك أوراق قبض محولة لموردين لم تستحق بعد قيمتها ٧٥٠٠ جنيه

أما إذا استخدمت الحسابات النظامية ، فإن هاتين الملاحظتين يردان في كشف الميزانية كالآتي :

<u>١٧٤٨٩٠٠ مجموع الأصول</u>	<u>١٧٤٨٩٠٠ مجموع الخصوم</u>
<u>حسابات نظامية</u>	<u>حسابات نظامية</u>
٦٠٠٠٠ عقود شراء آلات	٦٠٠٠٠ متعاقدو توريد آلات
١٣٥٠٠ أوراق قبض مخصومة ومحولة ١٢٥٠٠	مستولية عرضية عن أوراق
الموردين .	قبض مخصومة ومحولة اوردين
ويفضل استخدام الملاحظات عن الحسابات النظامية لأن وجود الحسابات	
يولمى بقيام التزام فعلي في تاريخ الميزانية، وهو أمر يتناق مع الواقع لأن العمليات	
التي سوف يترتب عليها الالتزام لم تنجز بعد من أى من الطرفين .	

## أسئلة وتمارين الفصل الرابع عشر

أولاً : الأسئلة :

١ - فرق بين : الأرباح المحجوزة لعرض معين وتوزيعات الأرباح ،  
الالتزامات قصيرة الأجل والأصول النقدية ، عمليات التجهوية المؤثرة في حقوق  
الملكية وعمديا - الثانية المؤثرة في أرباح العام .

٢ - برز فيما لا يوجب عن حملة سطور خطأ أو صواب كل من المميزات  
التالية :

أ - يؤدي الخطأ في اتويم المخزون إن التأثير على أرباح العام الذي وقع  
فيه والسنوات السابقة

ب - يؤدي إعتبار مصروف إيراد با بمثابة نفقة رأسمالية إلى انخفاض أرباح  
العام بالقيمة وزيادة أرباح السنوات المقبلة دون تأثير على حقوق الملكية .  
ج - يتم إجراء التسويات المتعلقة بحقوق الملكية في حساب الأرباح  
والخسائر .

د - تظهر القروض طويلة الأجل بين الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية  
بصرف النظر أن توارىخ استحقاقها أو أقساطها .

هـ - إذا تم تمويل الأصول الثابتة عن طريق تسهيلات إئتمانية فان هذه  
الأصول يجب أن تتحمل بالفوائد على هذه التسهيلات في تاريخ الشراء .

و - تختلف الالتزامات قصيرة الأجل عن الأرصدة الدائنة المتنوعة في أن  
الأولى يلزم الوفاء بقيمتها نقداً بينما الثانية يلزم الوفاء بقيمتها عينا .

ز - يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة البنوك لأنها تمثل نقدية  
ولكن لا يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للعملاء لأنها تمثل مستحقات  
نقدية .

مح - تعتبر الأجور المستحقة من الأرصدة الدائنة استمارة لأن الوفاء بقيمتها يتم حينئذ بينما تعتبر الالتزامات المقدمة من الدائنين لأن الوفاء بقيمتها يتم نقداً .  
ط - يعتبر إثبات الالتزامات العريضة دفترياً من الأمور اللازمة بقبول تسوية في نهاية العام متى تصحح الميزانية عن حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة .

ثانياً : المتكاملين :

التأمين الأول :

ظهرت الأرصدة التالية من بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التدريبات في دفاتر الشركة المتحدة للتجارة والمقاولات في ١٢/٣١/٨٠ ( بالآلاف جنيهه ) :  
در ٧ نقدية ، در ٧٣ عملاء ، در ٦٥ مردودون ، در ٢٣٢٦ مخزون أول الفترة ،  
در ١٩٩٥ مبيعات ، در ٣٥ مردودات مشتريات ، در ١٥ خصم نقدي منقود ،  
در ٨٧٢٦ مشتريات ، در ٤ مردودات مبيعات ، در ٢٠ خصم نقدي مكتسب ،  
در ١٢٣٣ أجور ، در ٣٤ فوائد مدينة ، در ٧٦ إيجارات دائنة ، در ٤ تأمين مقدم ،  
در ٣١ مصاريف إدارية ، در ٢٧٢ مصاريف بيعية ، در ٥٠ رأس مال الأسهم ، در ١٤٥  
إحتياطي قانوني ، در ٢٥ إحتياطي صناديق ، در ٢٠ إحتياطي مجديبات وتأمينات  
در ١ أرباح مرحلية ، فاذا هلمت أن ( كل الأرقام بالآلاف جنيهه ) .

١ - تم تقييم المخزون في ١٢/٣١/٧٩ بمبلغ ٢٣٢٦ ، ولكنه احتوى على بضاعة كانت مباحة بالعملاء ولكنها لم تكن قد سلت بعد ، وتم إثباتها كمبيعات و  
١٢/٣١/٧٩ ، وبلغت تكلفتها ٢٣٦ . ولم يكتشف هذا الخطأ إلا في ١٣/٤/١٩٨٠  
ولم تتم تسويته بعد .

٢ - مبلغ الديون المشكوك فيها ١ / من صافي المبيعات ، كما يبلغ إهلاك الآلات والمعدات ١٢٤ بطريقه مجموع أرقام السنوات .

٣ - التأمين المتدبر ينطلي سنتين إحتياطاً من ١/٧/٧٩



٥ - هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد بمبلغ ٧٠ - ، وإيجارات دائنة لم تحصل بعد بمبلغ ٤٠ - ، وذلك حتى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

٥ - من بين الالتزامات طويلة الأجل قرض للسندات بمبلغ ٢٠ بقائدة ٦٪ سنوياً تسدد في ٢/١ من كل عام ، ولم يظهر في الدفاتر في ١٩٨٠/١/١ أي رصيد للفوائد المدينة المستحقة ، وقد تم مداد الموائد على القرض في ١٩٧٩/٣/١ .

٦ - يقدر مخزون آخر الفترة بمبلغ ١٨٠٦ .

٧ - يتم توزيع أرباح العام كالتالي : ٥٪ احتياطي قانوني ، ٥٪ احتياطي مستندات ، ١٠٪ احتياطي تجديدات ، كما تقرر توزيع ما يعادل ١٠٪ من رأس المال على المساهمين ، وذلك علماً بأن الأرباح الصافية القابلة للتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة أرباح تجارية وصناعية من صافي الربح .

المطلوب : (١) إعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية إجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .

(٢) إعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام .

التبرين الثاني :

فيما يلي بعض المعلومات التي توافرت خلال السنة المالية المنتهية في ٨٠/١٢/٣١ والتي كانت تخص سنوات سابقة .

١ - اتضح عند حساب إهلاك الآلات والمعدات في ١٩٨٠/١٢/٣١ أن رصيد الافتراضات ازال يشتمل على تكلفة إحدى الآلات التي تم بيعها في ١٩٧٩/٧/١ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً ، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه في ١٩٧٥/٧/١ ، وتقرر اهلاكها حسب الجدول الثابت على مدار ست سنوات بقيمة شهرية ٢٠٠٠ جنيه . وعندما تم البيع جمل حساب التقديرية مدينياً وحساب أرباح بيع الآلات دائناً بالقيمة ، ثم أنقل حساب أرباح بيع الآلات في حساب

## الأرباح والخسائر لسنة ١٩٧٩ .

٢ - وجد أن رصيد القوائد المدينة المرحلة في ١/١/١٩٨٠ الذي يبلغ ٣٠٠٠ جنيه يخص فترة ٩ سنوات تبدأ في ١/١/١٩٧٩ ، وأنه لم يتم إجزاء أية تسويات في هذا الشأن في ١٢/٣١/١٩٧٩ . وعند سداد قسط القرض والقوائد في ١/٩/٨٠ لم يرد ذكر حساب القوائد المدينة المرحلة في قيد السداد .

٣ - قام أحد العملاء في ٢٣/٧/٧٩ برد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه لشركة وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه ، وقد تم إثبات عملية الرد بالقيد التالي في نفس التاريخ :

٢٣٦٠ من - مخزون البضاعة

٢٣٦٠ إلى - العملاء

وكانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر واعتمدت الارصدة الدفترية لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ - كان أحد العملاء قد أفلس في ٢٥/١٢ وبلغ رصيد حسابه ١٢٠٤ جنيه وقد تم إعدام الدين في ٣١/١٢/٧٩ بالكامل ، إلا أن رصيد حساب العميل في ٣١/١٢/١٩٨٠ ظهر دائناً بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه . ويبحث الموضوع وجد أنه قد تحصل من تصفية أصول العميل نصف الدين وجعل حساب العميل دائناً بما تحصل عند التحصيل في ٧/٩/٨٠ .

فاذا علمت أن حقوق الملكية في ١/١/١٩٨٠ قد احتوت على الآتي : رأسمال - أسهم عادية ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي قانوني ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، احتياطي عام ٢٠٠٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ( خيانت ٢٢٠٠ ج ) ، وأن أرباح العام ١٩٧٩ قد بلغت ٧٧٠٠ ج قبل التسويات السابقة أضيف إلى رصيد كل من الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام ١٠٠٠ ج منها ولم يوزع شيء على المساهمين

### فالمطلوب :

- (١) إجراء القيود الدفترية التي ترى أنها لازمة لتصحيح الأوضاع السابقة .  
(٢) اظهر حقوق الملكية في الميزانية العمومية كما يتم إعدادها في ٢١/١٢/٨٠ .

### التفريق الثالث :

أظهر ميزان المراجعة قبل التسويات الأرصدة التالية في ٢١/١٢/١٩٨٠: قرض السندات ٦٠١٢ مبلغ ٤٠٠٠٠ ج ، قرض البنك طويل الأجل ١٥٠٠٠ ج ٨/٠ / بنك اسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ ج ، دائن شراء أصول ٣٥٠٠٠ ج ، أوراق دفع ١٨٠٠٠ ج ، فوائد مدينة ٢٩٥٠ ج . إيجارات دائنة مقدمة ٤٦٠٠ ج ، رأس المال ٩٠٠٠٠ ج ، احتياطات ٣٠٠٠٠ ج ، أرباح مرحلة ٣٠٠٠ ج ، وقد بلغت أرباح العام ٢٤٠٠٠ ج بعد خصم الضرائب .

### فإذا علمت أن :

- ١ - قرض السندات لمدة ٢٠ سنة تبدأ في ١١/١٩٧٠ ويسدد على أقساط متساوية سنوية استحق أولها في ١/١/١٩٧١ ، وتسدد عليه الفوائد نصف سنوياً في ١/١/٧٠ وفي ١/٧ من كل سنة .
- ٢ - تم التعاقد على قرض طويل الأجل يسدد بعد خمس سنوات على ثلاثة أقساط متساوية سنوية وتسدد الفوائد نصف سنوياً على الرصيد المتبقى في ١/٤ وفي ١/١٠ من كل سنة . ويحل القسط الأول من قيمة القرض في ١/١/١٩٨١ .
- ٣ - رصيد السحب على المكشوف في بنك الاسكندرية به ان أوراق قبض قيمتها الاسمية ١٧٠٠٠ ج . استحق منها كميالة في ٢١/١٢/١٩٨٠ وتم تصليها بمزولة البنك بمبلغ ٤٠٠٠ ج ، ولم يرد اشعار البنك بعد . وتحصل الشركة بفوراً على السحب على المكشوف بواقع ١٢/٠ سنوياً ، وكان آخر اشعار خصم ، ورد لشركة بتاريخ ١٠/٧/٨٠ وينتهي الفترة حتى ٣٠/٩/٨٠ كما تعرفت اللجنة

أن يقوم البنك بالتخصم على حساب الشركة بمبلغ ٦ ج عن كل كميالة يقوم بتحصيلها .

٤ - كان قد تم شراء مجموعة من الآلات في ١٩٧٧/٧/١ وذلك بتسهيلات إئتمانية من المورد بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج. تتطوى على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ ج وتسدّد التسديدات ( بما فيها القوائد ) على عشر أقساط سنوية متساوية حتى أولها في ١٩٧٨/٧/١ .

٥ - عن بينة أوراق المدفع كميالة قبلتها الشركة لأمر البنك الأهلي المصري بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج في ١٥/٩/١٩٨٠ تستحق في ١٥/٩/١٩٨٥ ، وتحمل سعر فائدة سنوية ١٢٪ تسدد سنوياً في ٩/١٥ من كل عام .

٦ - تم التوصل إلى أرباح العام بعد إجراء كل التسويات الصحيحة لكل ما تقدم وسواه .

٧ - قررت الشركة عملية الاحتياطات بنسبة ١٠٪ من الأرباح ، كما قررت توزيع أرباح على المساهمين بواقع ١٥٪ من رأس المال .

#### المطلوب :

(١) إجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .

(٢) إعداد حساب التوزيع عن عام ١٩٨٠ .

(٣) إظهار جانب الخصوم من الميرانية ، كما تم إعدادها في ١٢/٣١/٨٨٨٠ .

#### التمرين الرابع :

فيما يلي أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات في ٧١/١٢/٣١ لمحات توزيع

الحـ العذائية بالجنيه : نقدية : ١٨٧٠ ، نقدية بالبنوك : ٣٠٠ ،

ملا : ٤٤٤٠ ، مدينون : ٣٠٢٠ ، مخزون ديون : ٢٥٠ ، مخزون أول

الفترة : ١٠٤٢٨ ، تأمين مقدم : ٢/١٠ ، أدوات ومهمات : ٤٦٠ ، آلات ومعدات

٤٦٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠ ، أثاث وتركيبات ٤٨٥٠ ،  
مخصص اهلاك اثاث وتركيبات ٣٨٠ ، موردون ١٥٦٥ ، أوراق دفع ٤٢٧٥  
رأس المتال ١٨٠٠٠ ، مسحوبات ٤١٠٠ ، مبيعات ٦٧٢٢٠ ، مردوبات  
ومنفوحات مبيعات ١٠١٠ ، خصم تقدي مصفوح ٢٢٠ ، مشتريات ٢٩٠٠٠  
خصم التقدي مفلود ٨٣٠ ، خصم تقدي مكشوب ٢٠٥٥ ، مردوبات ومسحوبات  
مشتريات ٣٠٠ ، أجور ٩٤٨٠ ، إيجارات ٤٧٤٠ ، حملة اعلانية ٢٠٠٠٠ ،  
مصرفات اذارية متنوعة ١٣٨٠ ، أرباح محبوزة ١٠٢٠ ج ، فاذا حلت أن :  
(١) يبلغ الرصيد الدائن لبيتك الاسكندرية (سحب على المكشوف) ١٧٠٠ ج  
(٢) أظهر ميزان مراجعة أستاذ العملاء أرصدة دائنة قيمتها ٥٣٠ ج .  
(٣) أظهر ميزان مراجعة أستاذ الموردين أرصدة مدينة قيمتها ٥٠٠ ج .  
(٤) تقدر الديون المشكوك فيها من مبيعات العام على أساس ١ / ١٠ من صافي  
المبيعات .

- (٥) التأمين المتقدم يغطي ١٨ شهراً اعتباراً من ١٩٧٨/٩/١ .  
(٦) تقدر الادوات والمهمات المتبقية في ١٩٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ١٢٠ ج .  
(٧) تهلك الآلات والمعدات بطريقة اهلاك المعجل بواقع ٢٠ ٪ سنوياً  
كما يهلك الاثاث والتركيبات بواقع ١٠ ٪ سنوياً .  
(٨) تبلغ الاجور المستحقة ١٢٠ ج ، والاييجارات المستحقة بمبلغ ١٦٠ ج .  
(٩) تستند الحملة الاعلانية بواقع ٢٠ ٪ سنوياً .  
(١٠) يقدر مخزون نهاية الفترة بمبلغ ١٠١٠٠ ج .  
(١١) اكتشف أن مخزون اول الفترة كان مقوماً بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٤٢٠ ج .

المطلوب :

- (١) أعداد ورقة العمل وأظهار ما يجب من تسويات .  
(٢) إجراء قيود التسوية اللازمة وقيود الأقفال .  
(٣) إعداد الحسابات الختامية وإبرازية العمومية .



## فهرس المحتويات

صفحة

١

تقديم :

### الباب الأول

في

الوظائف المبدئية للمحاسبة والدورة المحاسبية

الفصل الأول: في التعريف بالمحاسبة ووظائفها وعلاقتها ببعض فروع

المعرفة :

- ١ - ماهية المحاسبة وفروعها ووظائفها ٨ ؛ ٢ - علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى ١٢ ؛ ٣ - بعض المصطلحات والقواعد المحاسبية ١٦ ؛ ٤ - خلاصة ٢٣ .

٢٤

الفصل الثاني: في المعادلة المحاسبية الرئيسية :

- ١ - مقدمة ٢٤ ؛ ٢ - تكوين الم شروع والحصول على الأصول ٢٥ ؛ ٣ - عمليات الإيرادات والمصروفات ٢٩ ؛ ٤ - العمليات التي تؤثر في الأصول والخصوم دون حقوق الملكية ٣٤ ؛ ٥ - حسابات الأصول والخصوم وأقسامها ٣٨ ؛ ٦ - نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي واستخداماتها ٤٥ ؛ ٧ - تفاصيل حساب الإيرادات والمصروفات ٥٥ ؛ ٨ - الخلاصة ٥٥ ؛ أسئلة وتمارين ٥٧ .

الفصل الثالث: في الدورة المحاسبية : الأدوات المحاسبية والاثبات

٦٨

الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات :

- ١ - مقدمة ٦٨ ؛ ٢ - الحسابات والتقيد المزدوج ومعادلة الميزانية

صفحة

٦٩ ؛ ٣ - حسابات الإيرادات والمصروفات ٧٩ ؛ ٤ - دليل الحسابات ودفاتر الأستاذ وقواعد إثبات العمليات ٨٦ ، ٥ - ترصيد الحسابات وأعداد ميزان المراجعة ١٠١ ؛ ٦ - ميكانيكية القيد المزدوج ودقة التريومية ١٠٥ ؛ ٧ - أخطاء ميزان المراجعة ، قيود الأقفال ، ميزان المراجعة بعد الأقفال ١٢١ ؛ ٨ - خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية ١٢٨ ، أسئلة وتمارين ١٣٢ .

#### الفصل الرابع : في المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية

١٤٩

##### الحسابات :

١ - مقدمة ١٤٩ ؛ ٢ - تحول الأصول إلى مصروفات ١٥١ ؛ ٣ - المصروفات المستحقة ١٦٢ ؛ ٤ - الإيرادات المستحقة ١٦٤ ؛ ٥ - الإيرادات المقدمة ١٦٦ ؛ ٦ - ملخص لآثار إجراءات تسوية العمليات المستمرة ١٦٧ ؛ ٧ - ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الأقفال ١٦٩ ، أسئلة وتمارين ١٨١ .

١٨٥

#### الفصل الخامس : في ملخص الدورة المحاسبية في صورة متكاملة :

١ - مقدمة ١٨٥ ؛ ٢ - مثال توضيحي ١٨٦ ؛ ٣ - خطوات الدورة المحاسبية ١٨٩ ؛ ٤ - ملخص استخدامات ورقة العمل ٢٢٠ ، تمارين ( ٢٢١ ) .

## الباب الثاني

في الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى

٢٢٧

في الشركات التجارية والصناعية

٢٣١

الفصل السادس: في الإجراءات المحاسبية للشروعات التجارية

١ - مقدمة ٢٣١ ؛ ٢ - المبيعات وما يتعلق بها من إجراءات

٢٣١ ؛ ٣ - إجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة - طريقة

المخزون المستمر ٢٥١ ؛ ٤ - المبيعات وتكلفة المبيعات في ظل

طريقة المخزون الدورى أو الفترى ٢٦٣ ؛ ٥ - مردودات

ومسموحات المشتريات والخصم النقدى في ظل طريقة المخزون

المستمر ٢٧٩ ؛ ٦ - ملخص مقارن ٢٨١ ؛ أسئلة وتمارين ٢٨٤ .

الفصل السابع : في ورقة العمل وإعداد الحسابات الختامية والميزانية

٢٩٢

في المشروعات التجارية :

١ - مقدمة ٢٩٢ ؛ ٢ - أقسام الإيرادات والمصروفات في

المنشآت التجارية ٢٩٢ ؛ ٣ - ورقة العمل وإعداد الحسابات

الختامية ٢٩٤ ؛ الميزانية العمومية ٣١٤ ؛ أسئلة وتمارين ٣١٧ .

٣٢٥

الفصل الثامن : في الأوراق التجارية :

١ - مقدمة ٣٢٥ ؛ ٢ - التعريف بالأوراق التجارية وأنواعها

٣٢٦ ؛ ٣ - المعالجة المحاسبية للشيكات ٣٢٨ ؛ ٤ - المعالجة

المحاسبية لأوراق القبض ٣٣١ ؛ ٥ - المعالجة المحاسبية لأوراق

الدفع ٣٤٥ ؛ ٦ - مثال هام ٣٤٨ ؛ ٧ - الكيفية الضرورية ٣٥٦

أسئلة وتمارين ٣٥٧ .

## الفصل التاسع : في اليوميات والدفاتر المساعدة:

- ١ - مقدمة ٣٦٢ ؛ ٢ - دفتر يومية المبيعات ٣٦٣ ؛ ٣ - دفتر يومية المشتريات وأستاذ الموردين ٣٧١ ؛ ٤ - يومية أوراق القبض ٣٧٧ ؛ ٥ - يومية أوراق الدفع ٣٧٨ ؛ ٦ - دفتر يومية المقبوضات ٣٧٩ ؛ ٧ - دفتر يومية المدفوعات ٣٨٧ ؛ ٨ - ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الإجمالية ٣٩١ ؛ ٩ - النظام المحاسبي والقيود المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة ٣٩٧ ؛ أسئلة وتمارين ٤٠٠ .

## الفصل العاشر : في المحاسبة في المشروعات الصناعية:

- ١ - مقدمة ٤١١ ؛ ٢ - عناصر تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية ٤١٢ ؛ ٣ - قياس تكلفة الانتاج في المشروعات الصناعية ٤١٤ ؛ ٤ - حساب الانتاج وحساب المتاجرة في المشروعات الصناعية ٤١٩ ؛ أسئلة وتمارين ٤٢٢ .

## الفصل الحادي عشر: في تصحيح الأخطاء :

- ١ - مقدمة ٤٢٧ ؛ ٢ - أنواع الأخطاء ووسائل اكتشافها ٤٢٧ ؛ ٣ - طرق تصحيح الأخطاء ٤٣٠ ؛ ٤ - الأخطاء التي تؤثر في توازن ميزان المراجعة ٤٣٧ ، أسئلة وتمارين ٤٤٤ .

صنعة

## الباب الثالث

الجرد والتسويات الجردية في ضوء القواعد

٤٥١ المحاسبية المتعارف عليها

٤٥٥ الفصل الثاني عشر: في جرد وتسوية حسابات الأصول النقدية :

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٤٥٥ ؛ ٢ - المقصود بالجرد والتسويات الجردية ٤٥٦ ؛ ٣ - الجرد والتسويات الجردية النقدية بالخزينة والبنوك ٤٥٨ ؛ ٤ - جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض ٤٧٢ ؛ ٥ - حسابات الإيرادات المستحقة ٤٩٣ ؛ ٦ - حسابات الاقراض قصيرة الاجل وطويلة الاجل ٤٩٧ ، أسئلة وتمارين ٥٠١ .

٥١١ الفصل الثالث عشر: في الجرد والتسويات الجردية للأصول غير النقدية:

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٥١١ ؛ ٢ - جرد المخزون بأختلاف أنواعه ٥١٢ ؛ ٣ - جرد الأصول الثابتة وتسوية حساباتها ٥٢٤ ؛ ٤ - جرد الاستثمارات في أوراق مالية بخلاف السندات ٥٦٣ ؛ ٥ - الحقوق غير النقدية والأصول غير الملموسة ٥٦٩ ، أسئلة وتمارين ٥٧٣ .

٥٨٩ الفصل الرابع عشر: في الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم :

- ١ - مقدمة ، التعاريف وخطة الفصل ٥٨٩ ؛ ٢ - حسابات حقوق الملكية ٥٩٠ ؛ ٣ - حسابات الالتزامات طويلة الاجل



صفحة

٥٩٧ ؛ ٤ — حسابات الالتزامات قصيرة الاجل والارصدة

الدائنة المتنوعة ٥٩٩ ؛ ٥ الالتزامات العرضية ٦٠٢ ؛ أمثلة

وكمارين ٦٠٤ .


فهرس المحتويات

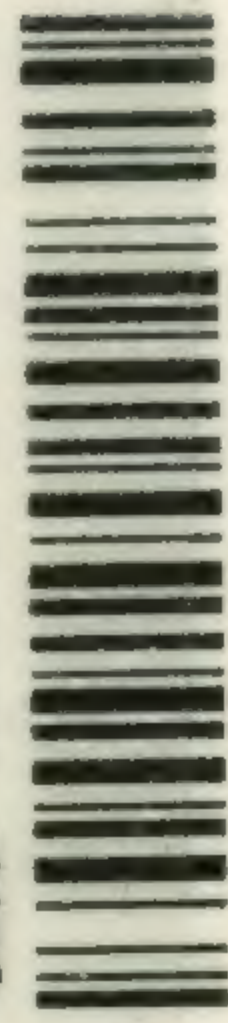
٦١١







 Bibliotheca Alexandrina



1185925